

TOMASZ WOŁOWIEC

PREFERENCJE PODATKOWE  
W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI  
A ZACHOWANIA LOKALIZACYJNO-KONKURENCYJNE  
PODATNIKÓW PROWADZĄCYCH  
DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

WSTĘP

Można przyjąć, iż głównym celem polityki podatkowej – zarówno z perspektywy makro-, jak i mikroekonomicznej – jest realizacja funkcji fiskalnej podatków, polegającej na gromadzeniu dochodów podatkowych, umożliwiających wypełnianie zadań i funkcji należnych podmiotom sektora finansów publicznych. Dochody podatkowe są wykorzystywane do finansowania transferów budżetowych, m.in. dla sektora publicznego, oddziałując jednocześnie na procesy alokacyjne między podmiotami a sektorem finansów publicznych<sup>1</sup>. Podatki i system podatkowy spełniają także pozafiskalne funkcje opodatkowania, wpływając – m.in. poprzez ulgi i zwolnienia podatkowe – na realizację różnorodnych celów stymulacyjnych, gospodarczych i społecznych (często nadmiernie rozbudowanych i wzajemnie sprzecznych). Przykładem pozafiskalnych celów opodatkowania jest m.in. wykorzystywanie instrumentów podatkowych do wpływania na zmiany struktury ekonomicznej czy społecznej na poziomie gminy<sup>2</sup>.

---

Dr hab. TOMASZ WOŁOWIEC, prof. WSEI – Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Wydział Administracji i Ekonomii; adres do korespondencji: ul. Projektowa 4, 20-209 Lublin; e-mail: [wolowictomek@gmail.com](mailto:wolowictomek@gmail.com)

<sup>1</sup> Por. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 476 n.

<sup>2</sup> Por. m.in.: M. JAMROŹY, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, Studia

Zawarte w niniejszym artykule analizy i ukazane badania mają na celu udzielenie odpowiedzi na pytanie, jakie działania powinien podjąć samorząd gminny, aby zwiększyła się baza podatkowa; zostanie to ukazane na przykładzie podatników podatku od nieruchomości<sup>3</sup>. Opracowanie przyjmuje tym samym za cel w szczególności wykazanie wpływu ewentualnej decyzji władz gminy o redukcji stawek w podatku od nieruchomości oraz zastosowaniu zwolnień podatkowych na lokalizację podmiotów gospodarczych w obrębie granic administracyjnych danej gminy. Podatek od nieruchomości został wybrany do analizy z tego względu że – po pierwsze – jest to najbardziej wydajny fiskalnie lokalny podatek majątkowy (w latach 2012-2017 wpływy z podatku od nieruchomości wyniosły od ponad 17 do około 22 mld). Średni udział podatku od nieruchomości z tytułu podatków lokalnych w dochodach gmin w latach 2011-2015 wynosił aż 83%, natomiast udział podatku od nieruchomości w całości dochodów gmin z tytułu podatków był równy w tym okresie średnio 33%<sup>4</sup>. Po drugie – w strukturze udzielonych przez gminy w latach 2012-2017 ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych) oraz obniżek górnych stawek podatków i ulg w spłacie zobowiązań podatkowych aż 72-77% stanowiły obniżenia górnych stawek podatków. W łącznej kwocie obniżenia górnych stawek podatkowych największy był udział obniżenia stawek w podatku od nieruchomości (75%). Największy udział w łącznej kwocie ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych) miały w latach 2012-2017 ulgi i zwolnienia w podatku od nieruchomości (od 96 do 98,8%). W łącznej kwocie rozłożeń na raty, odroczeń terminu płatności największy udział również dotyczył podatku od nieruchomości (70-72,8%). Łączna kwota udzielonych w latach 2012-2017 ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych), obniżek górnych stawek podatkowych oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w porównaniu z dochodami wykonanymi z danego tytułu, wyniosła w podatku od nieruchomości od 23 do 25,8%<sup>5</sup>. Przeprowadzone

---

Biura Analiz Sejmowych, Warszawa 2008, s. 89 oraz A. GOMUŁOWICZ, J. MAŁECKI, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 230.

<sup>3</sup> Ograniczenie analizy do dwóch rodzajów podatków jest uzasadnione znaczeniem fiskalnym podatku od nieruchomości w strukturze zarówno dochodów podatkowych, jak i łącznych dochodów budżetowych gmin. Udział podatku od nieruchomości w łącznych dochodach podatkowych sięga 40%, zaś w łącznych dochodach budżetowych oscyluje w granicach 10-14%. Por. Sprawozdania z wykonania budżetu państwa w latach 2010-2016. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, Rada Ministrów, Warszawa.

<sup>4</sup> Podatek od nieruchomości 25 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Raport PwC, Warszawa, listopad 2016, s. 5.

<sup>5</sup> Sprawozdania z wykonania budżetu państwa 2012-2017; M. OCIESA, *Zarządzanie podatkami lokalnymi w gminie na przykładzie podatku od nieruchomości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 2016, nr 24, s. 197-211.

analizy mają charakter dynamiczny, gdyż obejmują lata 2010-2017. Wyodrębniony czasokres pozwala na ocenę wydajności badanych źródeł wpływów budżetowych i uchwycenie kierunków zmian w czasie oraz siły jego oddziaływania na łączną wartość dochodów budżetu. Badania zostały poparte analizą studialną przypadków oraz odwołaniami do autorskich badań empirycznych w zakresie kształtowania optymalnego wzorca prorozwojowej polityki podatkowej na poziomie lokalnym. Opierając się na tak sformułowanym celu, weryfikacji została poddana hipoteza o skuteczności stosowania instrumentów polityki fiskalnej dla stymulowania lokalnego ożywienia gospodarczego, a uzyskane w ten sposób rezultaty pozwalają na kompleksową ocenę stopnia siły oddziaływania stymulacyjnej funkcji majątkowych podatków lokalnych.

## 1. METODOLOGIA BADAWCZA

Celem badań omówionych w artykule jest ocena roli i znaczenia preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości w kształtowaniu decyzji podatników w zakresie lokalizacji (zmiany lokalizacji) miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Dodatkowym celem jest ocena znaczenia strategii podatkowej gminy w kontekście wpływu na racjonalność zachowań podatników.

Hipoteza badawcza zakłada, iż sama wysokość stawek podatkowych i ilość (wielkość) dodatkowych zwolnień podatkowych nie jest czynnikiem samodzielnie decydującym o decyzjach lokalizacyjnych podmiotów gospodarczych. Założono, że weryfikacja założonej hipotezy badawczej, stanowiącej domysł lub przypuszczenie, które zostało prowizorycznie wysunięte, determinuje konieczność uzyskania odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

1. Jakie działania winien podjąć samorządowy organ podatkowy, aby zwiększyła się w danej gminie liczba podatników podatku od nieruchomości?

2. Czy wysokość stawek i dodatkowe zwolnienia podatkowe w uchwałach podatkowych są najbardziej istotnymi czynnikami determinującymi decyzje lokalizacyjne podmiotów gospodarczych?

3. Jakie inne czynniki – poza preferencjami podatkowymi – są istotne dla podatników z punktu widzenia decyzji lokalizacyjnych?

4. Jakie założenia powinna zawierać racjonalna strategia podatkowa gminy i czy jest istotna dla podatników prowadzących działalność gospodarczą?

Analiza i ocena wpływu wysokości stawek podatkowych i dodatkowych zwolnień podatkowych jako czynnika decydującego o decyzjach lokalizacyjnych podmiotów gospodarczych została dokonana z punktu widzenia dwóch kryteriów. Stanowią je:

1) ocena ekonomiczno-społecznego znaczenia wysokości stawek i ilości ulg podatkowych w podatku od nieruchomości z punktu widzenia wpływu na decyzje lokalizacyjne podmiotów gospodarczych; 2) ocena wpływu innych czynników – poza podatkami – na atrakcyjność inwestycyjną gminy i decyzje lokalizacyjne podatników.

## 2. POJĘCIE ATRAKCYJNOŚCI INWESTYCYJNEJ GMINY

Atrakcyjność inwestycyjna gminy jest rozumiana najczęściej jako zdolność przyciągnięcia inwestora poprzez oferowanie kombinacji korzyści lokalizacji możliwych do osiągnięcia w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej. Wynikają one ze specyficznych cech obszaru, w którym rozwijana jest działalność gospodarcza. Korzyści te określane są czynnikami lokalizacji; o atrakcyjności inwestycyjnej danego obszaru decyduje zatem zestaw czynników lokalizacji (w tym lokalna polityka podatkowa w postaci przyjętej strategii podatkowej). Obszary oferujące optymalną kombinację czynników lokalizacji są atrakcyjne inwestycyjnie, gdyż pozwalają na redukcję nakładów inwestycyjnych i bieżących kosztów funkcjonowania firm, ułatwiają maksymalizację zysków oraz zmniejszając ryzyko niepowodzenia inwestycji. Różnorodność i specyfika działalności gospodarczej powoduje, że w zależności od jej rodzaju, branży, a nawet sposobu funkcjonowania poszczególnych przedsiębiorstw preferowane są różne czynniki lokalizacji. Atrakcyjność inwestycyjną można także rozumieć jako zdolność do przyciągania inwestorów oraz stwarzanie dogodnych warunków rozwoju. Atrakcyjność wskazuje więc na potencjalne możliwości uruchomienia procesów wzrostu zarówno w oparciu o czynniki endo-, jak i egzogeniczne<sup>6</sup>. Sama atrakcyjność inwestycyjna jest pojęciem złożonym i obejmuje wiele czynników istotnych z punktu widzenia potencjalnych inwestycji oraz prowadzonych działań gospodarczych. Postrzeganie gminy w kategoriach atrakcyjności inwestycyjnej jest uzależnione od samego inwestora, który analizuje wiele uwarunkowań występujących na danym terenie, istotnych z jego punktu widzenia, oraz potencjalne korzyści z ulokowanego kapitału.

---

<sup>6</sup> *Analiza atrakcyjności inwestycyjnej regionu w świetle współczesnych trendów. Opracowanie analiz zawierających rekomendacje dotyczące pożądaných działań dla zwiększania atrakcyjności gospodarczej regionu.* Projekt „Analizy, badania i prognozy na rzecz Strategii Rozwoju Województwa Dolnośląskiego” [POKL.08.01.04–02–003/08] współfinansowany przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, red. i oprac. A. Raczyk, S. Dołzbłasz, M. Leśniak-Johann, M. Stawicka, L. Kwieciński, M. Wróblewski, Wrocław 2010.

### 3. POJĘCIE POLITYKI PODATKOWEJ

Podstawowym celem polityki podatkowej zarówno w wymiarze makro-, jak i mikroekonomicznym jest realizacja funkcji fiskalnej podatków sprowadzającej się do gromadzenia dochodów umożliwiających wypełnianie zadań i funkcji przypisanych podmiotom sektora finansów publicznych (SFP) i szerzej sektora publicznego (SP). Wpływy podatkowe służą również finansowaniu transferów w obrębie sektora, a także na rzecz podmiotów spoza sektora publicznego, przyczyniając się do alokacji środków między podatnikami a związkami publicznoprawnymi – państwem a organami JST<sup>7</sup>. Opodatkowanie służy także realizacji funkcji pozafiskalnej (stymulacyjnej), przyjmującej za cel kształtowanie zachowań gospodarczych i społecznych podatników. Ilustrację нефiskalnych celów polityki podatkowej stanowi koncentracja JST na działaniach zakładających zmianę lub przekształcenie obecnego stanu zjawisk oraz stosunków społeczno-ekonomicznych bądź ich ustanie ewentualnie ograniczenie ich skali<sup>8</sup>. W ramach pozafiskalnych celów podatkowych umiejscawia się funkcję symulacyjną wspierającą na równi realizację celów społecznych oraz gospodarczych poprzez zachęcanie podatników do podejmowania określonych zachowań. W obszarze gospodarki lokalnej stymulacja podatkowa może dotyczyć zagadnień takich, jak struktura oraz formy prowadzenia działalności gospodarczej, kreowanie i kształtowanie decyzji inwestycyjnych, finansowych oraz konsumpcyjnych podatników, a finalnie również przyciąganie kapitału zagranicznego<sup>9</sup>. W obszarze gospodarki lokalnej stymulacja podatkowa może odnosić się do struktury oraz formy prowadzenia działalności gospodarczej, kreowania i kształtowania decyzji inwestycyjnych, finansowych i konsumpcyjnych podatników, a finalnie również przyciągania kapitału zagranicznego. Analizie poddano możliwości wykorzystania konstrukcji podatku od nieruchomości (z wyłączeniem podatku leśnego i rolnego)<sup>10</sup> i podatku od środków transportu do wspierania zachowań podatników zgodnych z kierunkami polityki podatkowej (i/lub strategii rozwoju) gmin<sup>11</sup>.

<sup>7</sup> Por. *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 476 n.

<sup>8</sup> Por. M. JAMROŹY, *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, s. 89 oraz A. GOMUŁOWICZ, J. MAŁECKI, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 230.

<sup>9</sup> M. JAMROŹY, *Podatkowe instrumenty*, s. 90.

<sup>10</sup> Podatki te mają marginalne znaczenie fiskalne w budżetach JST, a jednocześnie ich konstrukcja uniemożliwia wykorzystanie tych podatków w sposób elastyczny przez organy samorządowe.

<sup>11</sup> Za: T. WOŁOWIEC, D. REŚKO, *Obniżki stawek podatkowych do celów stymulacyjnych a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012, s. 4-5.

Z badań przeprowadzonych przez P. Galińskiego i P. Felisa wynika, że wszystkie JST, stosując preferencje podatkowe w podatku od nieruchomości, w największym stopniu wykorzystują obniżenie górnych stawek tego podatku. Podobnie badania, przeprowadzone przez T. Wołowca, T. Skicę, A. Kiebałę, D. Reško, P. Świaniewicza oraz P. Felisa, potwierdzają, że również w odniesieniu do podatku od środków transportowych praktyka obniżania stawek maksymalnych jest dominująca, a dodatkowe ulgi i zwolnienia są tylko niejako uzupełnieniem działań redukujących obciążenie fiskalne w tych podatkach<sup>12</sup>. Ponadto w okresie od sierpnia do października 2015 r. przeprowadzone zostały badania ankietowe w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego przez pracowników Instytutu Badań i Analiz Finansowych WSIZ w Rzeszowie<sup>13</sup>. Badania zrealizowano metodą CAWI i CATI<sup>14</sup>. Autorzy analizowali wpływ realizowanej polityki finansowej gmin (ocena skuteczności podejmowanych działań przez JST) z perspektywy jej znaczenia dla poziomu przedsiębiorczości lokalnej. Wyniki badań dotyczących zaangażowania gminy we wsparcie finansowe przedsiębiorców w postaci stosowania preferencyjnych stawek podatku od nieruchomości (poziom zmiennej wynikowej – tabela krzyżowa) pozwalają stwierdzić, iż wpływ preferencyjnych stawek podatku od nieruchomości na zmienną wynikową nie jest już tak jednoznaczny. Wprawdzie wyniki badań dla kwartyli pierwszego, drugiego i czwartego są zgodne z wynikami zaobserwowanymi w innych przypadkach narzędzi (wzrostowi liczby gmin stosujących to narzędzie towarzyszy wzrost wartości zmiennej wynikowej), jednak w kontekście liczby gmin wyliczonej dla

---

<sup>12</sup> Por. m.in. P. GALIŃSKI, *Znaczenie preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, „Podatki i Opłaty Lokalne” 2016, nr 11, s. 40; P. FELIS, H. ROSLANIEC, *The Application of Tax on Means of Transport in Local Tax Policy in Poland. Evidence of City Counties*, „Journal of Management and Financial Sciences” 2017, No 28, p. 9-30; T. WOŁOWIEC, *Preferencje w podatku od środków transportu a decyzje gospodarcze firm transportowych (badania własne)*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 7-8, s. 61-72; T. WOŁOWIEC, D. REŠKO, *Obniżki stawek podatkowych do celów stymulacyjnych*, s. 4-30; T. SKICA, A. KIEBAŁA, T. WOŁOWIEC, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2011, nr 2, s. 118-139; T. SKICA, A. KIEBAŁA, T. WOŁOWIEC, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 7-8, s. 152-164; P. ŚWIANIEWICZ, J. ŁUKOMSKA, *Local Tax Competition in Poland?*, „Miscellanea Geographica – Regional Studies on Development” 20(2016), No 3, p. 37-43.

<sup>13</sup> T. MICKIEWICZ, P. ZBIEROWSKI, E. INGLÓT-BRZĘK, J. RODZINKA, T. SKICA, U. DZYUMA-ZAREMBA, R. HARYSYM, *Wielowymiarowa ocena skuteczności działań JST w zakresie wspierania przedsiębiorczości. Wnioski na tle stosowanych rozwiązań oraz zalecenia służące zwiększeniu skuteczności stosowanych przez JST instrumentów wsparcia przedsiębiorczości*, projekt finansowany ze środków NCN, decyzja DEC-2013/11/B/HS4/01022, Rzeszów 2016.

<sup>14</sup> CAWI (Computer Assisted Web Interviews) – wywiady realizowane za pośrednictwem internetu. CATI (Computer Assisted Telephone Interview) – telefoniczne wywiady wspomagane komputerowo.



trzeciego kwartyla należy zweryfikować pogląd i udzielić niejednoznacznej odpowiedzi co do związku tego instrumentu ze wzrostem przedsiębiorczości. Analizując udzielanie ulg podatkowych nowym przedsiębiorstwom prywatnym w kontekście poziomu zmiennej wynikowej – tabela krzyżowa, na podstawie badań można stwierdzić, iż większość gmin deklaruje udzielanie ulg podatkowych nowym przedsiębiorstwom prywatnym, dlatego można przypuszczać, że różnice między liczbą gmin stosujących ten instrument a zmienną wynikową będą niewielkie. Tak też dzieje się w rzeczywistości. Wprawdzie liczba gmin w przedziałach z wyższym poziomem cechy jest coraz większa (wyjątek stanowią dwa ostatnie kwartyly, gdzie jest równa), to jednak różnice są niewielkie<sup>15</sup>. Z przeprowadzonych badań wynika<sup>16</sup>, iż sama wysokość stawek oraz potencjalna „paleta” zwolnień podatkowych wprowadzonych uchwałami rad miejskich w zakresie podatku od nieruchomości nie są czynnikami samodzielnie decydującymi o atrakcyjności inwestycyjnej danej gminy. Można więc sformułować katalog rozwiązań / działań pozwalających na zwiększenie skuteczności stosowanych przez JST instrumentów wsparcia na rzecz pobudzania (stymulowania) przedsiębiorczości. Istotne jest posiadanie długookresowej strategii rozwoju lub studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego czy innego podobnego dokumentu pozytywnie wpływa na przedsiębiorczość, gdyż zdecydowana większość gmin (90,4%) charakteryzujących się wysokimi wartościami zmiennej wynikowej ma taki dokument. Na potrzeby analizy skuteczności instrumentów wsparcia przedsiębiorczości zmienna wynikowa w projekcie została znormalizowana i przedstawiała stosunek liczby nowo zarejestrowanych podmiotów gospodarczych w roku 2014 w gminie do liczby mieszkańców w wieku produkcyjnym w danej JST. Skutecznym instrumentem wsparcia przedsiębiorczości okazał się również plan zagospodarowania przestrzennego, przede wszystkim uzbrojenie nowych terenów pod inwestycje. Najwięcej gmin, które uzbroiły w badanym okresie nowe tereny pod inwestycje, znalazło się w przedziale z najwyższymi wartościami zmiennej wynikowej. Strategie rozwoju tworzone z udziałem przedstawicieli środowiska biznesowego można uznać za skuteczny instrument wsparcia przedsiębiorczości.

---

<sup>15</sup> Autorzy realizując podobne badania na próbie 14 gmin województwa lubelskiego i 10 gmin województwa małopolskiego doszli do bardzo podobnych wniosków. Wysokość stawek i ilość i rodzaj dodatkowo stosowanych zwolnień nie ma decydującego wpływu na decyzje co do lokalizacji działalności gospodarczej. Z badań wynika, iż atrakcyjność inwestycyjna jest wypadkową wielu zmiennych i czynników ekonomiczno-społecznych. Por. T. WOŁOWIEC, S. AHMED-SKRZYPEK, *Badania statutowe Zakładu Finansów i Rachunkowości Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie. Skuteczność działań JST w zakresie wspierania przedsiębiorczości*, WSEI, Lublin 2016-2017 (niepublikowane).

<sup>16</sup> Wyniki badań zawiera opracowanie: T. MICKIEWICZ, J. RODZINKA, T. SKICA, *Lokalne i regionalne czynniki wsparcia przedsiębiorczości. Klasteryzacja, promocja, doradztwo i lokalny kapitał społeczny*, C.H. Beck, Warszawa 2015, *Ekonomia i Zarządzanie*.

Na podstawie badań można stwierdzić, iż jednostki samorządu terytorialnego stosują różnorodne działania wspierające rozwój przedsiębiorczości. Jednakże trudno wskazać jednoznacznie, które działania mają wyższą skuteczność. Na pewno stosowanie jednego wybranego narzędzia nie będzie przynosić takich dobrych efektów, jak zastosowanie całego, dobrze dobranego i skonstruowanego systemu wspierania nowo powstałych przedsiębiorstw. Na przykład odwołanie się do preferencji podatkowych, jako zasadniczej (głównej) determinanty stymulowania przedsiębiorczości, nie jest decydujące. Wyniki przeprowadzonych analiz wskazują, iż kluczowa, obok wymienionych wyżej preferencji, a niekiedy wręcz ważniejsza okazuje się dostępność komunikacyjna, cechy rynku pracy, odległość do rynków zbytu, struktura gospodarki lokalnej, wsparcie instytucjonalne ze strony władz lokalnych oraz jakość infrastruktury technicznej i społecznej. Polepszanie atrakcyjności inwestycyjnej niewątpliwie polega na zmniejszeniu kosztów, ryzyka i barier w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ważne są także takie instrumenty, jak szybka ścieżka administracyjna, a także przewidywalność lokalnej polityki finansowej (wyrażająca się m.in. umiarkowanym wzrostem poziomu podatków i opłat lokalnych) oraz stabilna polityka cenowa wobec usług komunalnych. Pierwszą podstawową sprawą, na którą władze gminy powinny zwrócić uwagę, jest monitorowanie poziomu przedsiębiorczości na terenie gminy. Monitoring pozwoli odpowiedzieć na pytanie, jak zmienia się badana cecha na przestrzeni lat. Kolejnym krokiem powinna być szczegółowa diagnoza narzędzi stymulujących przedsiębiorczość stosowanych w przeszłości. Gdyby na etapie monitoringu poziomu przedsiębiorczości udało się dotrzeć do wyników z lat wcześniejszych, dałoby się odkryć powiązania i odpowiedź na pytanie o skuteczność poprzednich działań. Kolejnym krokiem powinno być opracowanie strategii czy programu rozwoju przedsiębiorczości na terenie gminy. Z przeprowadzonych przez zespół badawczy analiz wynika, że przedsiębiorczość można wspierać na wiele sposobów, które zostały wskazane w niniejszym opracowaniu. Zastosowanie wszystkich tych sposobów nie zawsze jest możliwe do wykonania, poza tym każdy z nich może być wprowadzany z różnym natężeniem. Poza tym wyraźnie widać zróżnicowanie stosowania i oddziaływania narzędzi chociażby ze względu na poszczególne rodzaje gmin. W niniejszym opracowaniu dokonano podziału gminy tylko ze względu na ich rodzaj i różnice były znaczne, a przecież tych różnic można się dopatrzeć o wiele więcej. Ze względu na powyższe zarekomendowanie jednego, uniwersalnego i skutecznego rozwiązania pozwalającego na zwiększenie skuteczności stosowanych przez JST instrumentów wsparcia na rzecz pobudzania przedsiębiorczości nie jest możliwe. W artykule wskazano, jakie czynniki w większym stopniu, a jakie mniejszym stymulują przedsiębiorczość. Wyniki mogą być wskazówką dla władz konkretnej gminy, od jakiego rodzaju działań powinno się



rozpocząć testowanie – chyba właśnie w ten sposób należy nazwać wprowadzanie zmian w polityce wspierania przedsiębiorczości. Testowanie powinno polegać na tym, iż wprowadza się określone działania, a następnie monitoruje zmiany w poziomie przedsiębiorczości. Każda gmina jest inna, każda działa w innych warunkach i ma inną sytuację, w związku z czym również inne może być stosowane przez nią podejście. Na podstawie gruntownej diagnozy społeczno-gospodarczej gminy, uwarunkowań, w których działa, można pokusić się o dobór właściwych narzędzi i we właściwej konfiguracji stosować je w stosunku do podmiotów gospodarczych<sup>17</sup>.

Podobne wnioski można sformułować, analizując opracowanie pt. *Analiza atrakcyjności inwestycyjnej regionu w świetle współczesnych trendów*<sup>18</sup>. Również i z tego opracowania wynika, iż jakkolwiek ulgi i zwolnienia w podatkach przyczyniają się z pewnością do pewnej poprawy warunków funkcjonowania przedsiębiorstw, tym niemniej rzadko mają decydujący wpływ na podjęcie decyzji o inwestowaniu. W przypadku konkurencji gmin o inwestora zewnętrznego mogą jednak przesądzić o wyborze konkretnej lokalizacji spośród kilku stwarzających z punktu widzenia inwestora podobne warunki. Należy przy tym zaznaczyć, iż w praktyce efektywność stosowanych zwolnień i ulg zależy od wielu czynników. Istotne wydaje się przy tym, aby miały one charakter transparentny, dotyczyły całych grup, nie indywidualnych podatników, a ich wprowadzenie było uzasadnione nie szczególną sytuacją podatnika, ale dobrem gminy i ogółu mieszkańców, jasny i czytelny powinien też być ich skutek ekonomiczny<sup>19</sup>.

Powyższe wnioski i sugestie znajdują potwierdzenie w badaniach przeprowadzonych przez B. Fiedoruk w zakresie zastosowania preferencji podatkowych w zakresie stawek podatku od nieruchomości w miastach na prawach powiatu w województwie mazowieckim (Ostrołęka, Płock, Radom, Siedlce i Warszawa)<sup>20</sup>. Z badań tych

---

<sup>17</sup> Ponadto por.: T. SKICA, E. INGLÓT-BRZEK, *Zróżnicowanie efektów stosowania instrumentów wsparcia przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny z uwagi na kryterium kategorii rodzajowej gminy*, „Samorząd Terytorialny” 6(318)(2017), s. 24-54 oraz T. SKICA, J. RODZINKA, R. HARASYM, *Impact of Financial Policies of Local Authorities on Entrepreneurship: Comprehensiveness of Policy Matters*, in: eds. K. JAJUGA, L. ORLOWSKI, K. Staehr, *Contemporary Trends and Challenges in Finance*, Springer Proceedings in Business and Economics, Amsterdam 2017, s. 257-269.

<sup>18</sup> *Analiza atrakcyjności inwestycyjnej regionu w świetle współczesnych trendów*.

<sup>19</sup> Tamże. Por. także: T. SKICA, A. BEM, K. DASZYŃSKA-ŻYGADŁO, *The Role of Local Government in the Process of Entrepreneurship Development*, „E-finanse” 9(2013), nr 4, s. 1-24; M. FLIEGIER, *Źródła przewagi konkurencyjnej gmin warunkujące rozwój gospodarki lokalnej: studium przypadku*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2010, nr 58, s. 361-373.

<sup>20</sup> B. FIEDORUK, *Władztwo podatkowe organów stanowiących w zakresie stawek podatku od nieruchomości w miastach na prawach powiatu województwa mazowieckiego*, w: *Podatki i opłaty w samorządzie terytorialnym. Aspekty prawne i finansowe – wybrane zagadnienia*, red. P. Chojnacki, S. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Smietanka, Instytut Naukowo-Wydawniczy „Spatium”, Radom 2017, s. 11-20.

wynika, iż miasta o dużej bazie podatkowej oraz wysokim dochodzie podatkowym *per capita* (na głowę mieszkańca) (np. Płock, Warszawa) stosowały maksymalne lub zbliżone do maksymalnych stawki podatkowe, wprowadzając jedynie dodatkowe obniżki wyłącznie w odniesieniu do tych przedmiotów opodatkowania, których rozwój gminy chciały stymulować. Miasta te mają dobrze rozwinięty potencjał biznesowy, wykwalifikowaną kadre, bardzo dobrze rozwiniętą infrastrukturę techniczną i społeczną (zasoby ludzkie) oraz całe otoczenie biznesu, co czyni je atrakcyjnymi dla inwestorów. Gminy te nie muszą stosować zachęt w postaci obniżonych stawek czy zwolnień przedmiotowych zarówno w podatku od nieruchomości, jak i podatku od środków transportu. Inna strategia jest wykorzystywana w pozostałych gminach (Ostrołęka, Radom, Siedlce). Samorządy stosują w nich niższe stawki podatkowe oraz dodatkowe zwolnienia przedmiotowe, których celem jest stymulowanie swojej atrakcyjności ekonomicznej. Pomimo to preferencje te wcale nie stanowią jednego i podstawowego czynnika wpływającego na decyzje inwestorów i w konsekwencji na wzrost bazy podatkowej. Zatem można sformułować tezę, iż aby obniżone stawki i dodatkowe zwolnienia przedmiotowe spełniały swoją rolę, powinny stanowić element składowy całego systemu wsparcia przedsiębiorczości (atrakcyjności inwestycyjnej gminy). Wnioski te potwierdzają także badania ankietowe M. Kohut-Jaworskiej przeprowadzone w 114 gminach i wśród 150 przedsiębiorców województwa zachodniopomorskiego<sup>21</sup>.

#### 4. MAJĄTEK JAKO PRZEDMIOT OPODATKOWANIA

Pojęcie majątku jest kategorią wieloznaczną i nie zostało nigdzie zdefiniowane w polskim systemie prawa. W szerokim znaczeniu majątek rozumiany jest jako ogół aktywów i pasywów należących do określonego podmiotu<sup>22</sup>. Takie określenie majątku przeciwstawiane jest jego wąskiemu ujęciu – jako masie majątkowej obejmującej wyłącznie aktywa<sup>23</sup>. W sensie prawnym w doktrynie prawa cywilnego majątek rozumiany jest raczej w znaczeniu wąskim.

---

<sup>21</sup> M. KOHUT-JAWORSKA, *Modele stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego oparte na finansowym instrumentarium samorządu gminnego*, „Finanse: czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN” 2009, nr 1, s. 121-141.

<sup>22</sup> Por. P. FELIS, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 25.

<sup>23</sup> Za: L. ETEL, G. LISZEWSKI, *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*. Raport Nr 209, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Studiów Budżetowych, Warszawa 2002, s. 5.

Podatki majątkowe to ogół podatków związanych z prawami własności. Z punktu widzenia związku między ciężarem podatkowym a ponoszącym go podatnikiem wyróżniamy podatki bezpośrednie i pośrednie. O podatku bezpośrednim można mówić w przypadku występowania precyzyjnie określonej zależności między obciążeniem podatkowym (rodzajem podatku, jego wysokością oraz trybem zapłaty) a ponoszącym go bezpośrednio podatnikiem. Zatem następuje tu związek między płatnością podatku i bezpośrednim ponoszeniem ciężaru przez podatnika (zbieżność między obciążeniem formalnym i materialnym). Podatki bezpośrednie obciążają podatnika w sposób pozostający w ścisłym związku z jego sytuacją dochodową lub majątkową. Do podatków bezpośrednich zalicza się podatki dochodowe oraz podatki majątkowe. Podatki pośrednie, w tym szczególnie majątkowe, są uważane za nieprzerzucane<sup>24</sup>, ale w rzeczywistości tak nie jest, zatem kryterium jedności podatnika i obciążenia go podatkiem jest niespójne<sup>25</sup>. Należy zatem uznać, iż podatki pośrednie to te, które są precyzyjnie związane z trwałymi i niezbywalnymi cechami podatnika lub miernikami aktywności gospodarczej, które są do niego przypisane poprzez prawa własności (dochód i majątek)<sup>26</sup>.

Opodatkowanie majątku ma aspekt ekonomiczny i prawny. W aspekcie ekonomicznym podatkiem majątkowym jest podatek, którego źródłem jest majątek podatnika. Jeżeli podatki majątkowe są płacone z uzyskiwanego dochodu, to mają charakter podatków nominalnych. Jeśli zaś źródłem, z którego są płacone podatki, jest majątek, to wówczas mamy do czynienia z podatkami majątkowymi realnymi. Podatki majątkowe mogą obciążać zarówno majątek ludności, jak i majątek podmiotów gospodarczych (kryterium podmiotu opodatkowania). Można wyróżnić także podatki majątkowe, które mogą obciążać posiadanie majątku, nabycie lub zbycie majątku oraz przyrostu majątku<sup>27</sup>. Ponadto zakresem opodatkowania można objąć całość majątku, jak i poszczególne jego składniki. Podatkiem majątkowym w aspekcie normatywnym jest podatek, który przez elementy konstrukcji prawnej (podmiot i podstawa opodatkowania) powiązany jest z majątkiem<sup>28</sup>. Podatki majątkowe stanowią dość zróżnicowaną grupę i różnie są klasyfikowane, tak jak różnie

---

<sup>24</sup> Szerzej na temat przetrzalności podatków oraz wad i zalet podatków bezpośrednich: G. SZCZODROWSKI, *Polski system podatkowy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007, s. 24-26.

<sup>25</sup> F. GRĄDAŁSKI, *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004, s. 105.

<sup>26</sup> Szerzej: A.B. ATKINSON, *Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy*, "Canadian Journal of Economics" 6(1977), s. 590-606.

<sup>27</sup> Por. także: L. ETEL, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998; *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielański, ISP, Warszawa 2008; L. ETEL, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, C.H. Beck, Warszawa 2005; M. UNISK, *Podatek od nieruchomości – aktualne problemy*, BISP 2006, nr 4.

<sup>28</sup> A. GOMUŁOWICZ, J. MAŁECKI, *Podatki i prawo podatkowe*, s. 140-141.

jest klasyfikowany sam majątek i jego przyrost. Można stwierdzić, iż podatki majątkowe obciążają zarówno władanie majątkiem, jak i jego przyrost.

Uzasadniając opodatkowanie majątku, można odwołać się do zasady ekwiwalentności, zasady zdolności płatniczej oraz zasady polityczno-społecznych reguł dystrybucji dochodów ludności. Zasada ekwiwalentności opiera się na założeniu, że istnieje związek między wysokością obciążeń podatkowych a wartością dóbr i usług publicznych świadczonych na rzecz podatnika. Podatki majątkowe są dobrym przykładem zastosowania tej zasady. Państwo bierze na siebie obowiązek ochrony praw własności, ponosi wydatki związane z tworzeniem i utrzymaniem infrastruktury gospodarczej, stara się zapewnić spokój społeczny, sprzyjający pełnemu i swobodnemu korzystaniu z własności. Władze lokalne dbają o stan dróg, sieć wodociągową i kanalizacyjną, zieleń miejską, zapewniają oświetlenie ulic i utrzymanie ich w czystości. Działania takie nie tylko umożliwiają pełniejsze korzystanie z posiadanego majątku, lecz także podnoszą jego wartość rynkową. Ze względu na to, iż większość wymienionych wydatków jest finansowana przez władze lokalne, podatki majątkowe zasilają głównie budżety lokalne (gminne)<sup>29</sup>. W literaturze podatki majątkowe są różnie klasyfikowane. Możemy wyróżnić cztery grupy klasyfikacyjne podatków majątkowych: podatki od posiadania majątku (władania majątkiem), podatki od przyrostu (przejmowania) majątku, podatki od wzrostu wartości posiadanego majątku oraz podatki od transformacji substancji majątkowej. Są to podatki płacone w przypadku sprzedaży lub zamiany rzeczy lub praw majątkowych na inne rzeczy lub prawa majątkowe (podatek od czynności publiczno-prawnych)<sup>30</sup>.

## 5. KLASYFIKACJA ULG I ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH

Analiza funkcji, cech konstrukcji podatkowych oraz samego charakteru ulg i zwolnień podatkowych (preferencji) pozwala zauważyć, iż są to formy redukcji poszczególnych elementów techniki podatkowej bądź samej kwoty podatku, a więc są elementem zależnym od innych elementów składowych podatku<sup>31</sup>. W ustawo-

<sup>29</sup> A. KRAJEWSKI, *Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004, s. 112-113.

<sup>30</sup> Szerzej: D. REŚKO, T. WOŁOWIEC, *Renta planistyczna i opłata adiacencka w planowaniu przedsiębiorstwach*, „Biuletyn Stowarzyszenia Gmin Uzdrawiskowych RP” 2014, nr 2, s. 55-64. Kontrowersje dotyczą kwestii tego, czy renta planistyczna i opłata adiacencka mają cechy podatków czy opłat. Nie ulega wątpliwości, iż są to daniny publiczne o charakterze majątkowym.

<sup>31</sup> Por. W. NYKIEL, *Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, UMCS, Lublin 2003, s. 96; *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 10.

dastwach w aspekcie doktrynalnym spotykamy zwolnienia podatkowe, ulgi podatkowe oraz ulgi w zapłacie podatku. W aspekcie normatywnym ulgi to określone w prawie podatkowym zwolnienia, odliczenia, obniżenia oraz zmniejszenia, powodujące obniżkę wysokości podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Ujęcie normatywne preferencji podkreśla efekt skutku, do jakiego ma prowadzić zastosowanie konkretnej ulgi. Brak efektu (ekonomicznego czy społecznego) świadczy o nieefektywności danej formy preferencji. Ulgi i zwolnienia podatkowe różnią się między sobą zarówno konstrukcją, jak i celami na nie nałożonymi. Zwolnienia podatkowe określa się jako wyłączenia z zakresu podmiotowego w danym podatku określonej kategorii podmiotów lub przedmiotu danego podatku określonej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych<sup>32</sup>.

Ulgi podatkowe oznaczają bądź wyłączenie z podstawy opodatkowania lub naliczanie od niej określonych kwot, bądź obniżanie samego podatku. Obniżanie podatku w efekcie zastosowania ulg polega na zmniejszeniu podstawy opodatkowania, obniżeniu stawek podatkowych (łącznie ze stosowaniem stawki 0%) oraz obniżeniu kwoty podatku (odliczeniu od podatku). Zmniejszanie podstawy opodatkowania może polegać na wyłączeniu (niewliczaniu do podstawy opodatkowania) określonej kwoty związanej z przedmiotem opodatkowania<sup>33</sup>. W odróżnieniu od zwolnienia, w przypadku ulgi wyłączenie dotyczy jedynie określonej przepisami ustawy kwoty, a nie całej kategorii stanów faktycznych lub prawnych.

Oprócz ulg stanowiących elementy konstrukcji podatku, funkcjonują w systemach podatkowych ulgi nie będące elementami konstrukcji żadnych podatków. Określamy je mianem ulg w zapłacie podatku. Ulgi tego typu można podzielić na ułatwienia w zapłacie nie powodujące zmniejszenia kwoty płaconego podatku (rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności w formie decyzji organu podatkowego czy przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych z zamian za zaległości podatkowe) oraz zmniejszenia kwoty płaconego podatku i zwolnienia z zapłaty podatku (umorzenie w całości lub części zaległego podatku w formie decyzji organu podatkowego lub zaniechanie poboru podatków w formie rozporządzenia Ministra Finansów).

W stosunku do rozwiązań prawnych z dziedziny prawa podatkowego, w doktrynie dość powszechnie przyjmuje się pogląd, iż podatki i cały system podatkowy powinny być neutralne. Oznacza to, że podatki należy tak konstruować, aby w żadnym razie nie utrudniać istnienia i funkcjonowania podatników, ale także

---

<sup>32</sup> Zob. szerzej: W. NYKIEL, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 20-21.

<sup>33</sup> M.E. LEVY, *Income Tax Exemptions, an Analysis of Effects of Personal Exemptions on Income Tax Structure*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1960, s. 113.

tak, aby nie zawierały żadnych preferencji dla wybranych grup podatników. Opo-wiadanie się za neutralnością podatkową nie przesądza o negatywnym stosunku do wpływania poprzez preferencje podatkowe na realizację istotnych dla państwa celów pozafiskalnych. Stosowanie różnorodnych preferencji podatkowych może być następstwem uwzględniania równości podatkowej ujmowanej subiektywnie. Równość taka wymaga bowiem dostrzeżenia różnej sytuacji materialnej, rodzinnej czy społecznej podatnika<sup>34</sup>. Panuje powszechne przekonanie, że ulgi i zwolnienia podatkowe sprzyjają sprawiedliwości podatkowej. Argument sprawiedliwości pozwala przede wszystkim zyskać społeczną akceptację dla zmian w systemie obciążeń fiskalnych. Zarówno w teorii, jak i w praktyce podatek jest uznawany za obiektywną konieczność. Przymusowość odróżnia podatek od świadczeń dobrowolnych. Podatnicy często i w bardzo różnych sytuacjach powołują się na sprawiedliwość podatkową. Najczęściej utożsamiają przy tym sprawiedliwość z obniżeniem ciężarów podatkowych, a niekiedy z całkowitym ich wyeliminowaniem. Cechy podatku sprawiają, że w podatniku powstaje reakcja obronna przed uszczupleniem jego środków. Oczekując świadczeń ze strony władzy publicznej, jednocześnie może zmierzać do redukcji swoich własnych podatków<sup>35</sup>. Należy pamiętać, iż funkcje pozafiskalne mogą być realizowane tylko wtedy, gdy prawidłowo spełniana jest funkcja fiskalna podatków. Jedynie w sytuacji gromadzenia poprzez system podatkowy wystarczających podatkowych dochodów budżetowych możliwe staje się ich dzielenie i przemieszczanie do różnych obszarów działalności czy rezygnowanie przez ustawodawcę z pełnych obciążeń podatkowych tam, gdzie ewentualne pobranie podatku może prowadzić do zniszczenia jego źródła<sup>36</sup>.

## 6. POJĘCIE PREFERENCJI PODATKOWYCH I ICH KONSEKWENCJE EKONOMICZNE

Preferencje podatkowe są substytutem wydatków budżetowych i mogą stanowić alternatywę dla transferów bezpośrednich z budżetu gminy. Z reguły preferencje podatkowe rozproszone są w różnych ustawach (uchwałach) podatkowych, są często ukryte, trudne do zauważenia i nie jest znana ich globalna (łączna) wartość<sup>37</sup>. Taki

---

<sup>34</sup> Por. I. CZUMA we „Wstępie” do pracy: Z. LASSOTÓWNA, *Opodatkowanie dochodów rodziny*, Lublin 1935.

<sup>35</sup> Cyt. za: *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy. Raport nr 36 Rady Strategii Społeczno-Gospodarczej przy Prezesie Rady Ministrów*, Warszawa 1999.

<sup>36</sup> Por. N. GAJL, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 125 n.

<sup>37</sup> Za: *Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010, s. 5.



stan rzeczy zaburza przejrzystość gospodarki finansowej gminy i stwarza ryzyko niewłaściwej alokacji i dystrybucji środków publicznych. Znajomość istoty i specyfiki preferencji podatkowych ma istotne znaczenie dla właściwego kształtowania celów i kierunków polityki fiskalnej zarówno państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego. Polityka fiskalna umożliwia z jednej strony dokonywanie w toku debaty budżetowej właściwej alokacji i redystrybucji środków publicznych, z drugiej zaś stanowi instrument dokonywania oceny efektywności poszczególnych preferencji i systemu podatkowego jako całości. Warunkiem koniecznym dla ustalenia wartości preferencji podatkowych jest ich zidentyfikowanie. Nie wszystkie ulgi podatkowe (zwolnienia, odliczenia itp.) są rzeczywistą formą preferencji podatkowej. Niektóre z nich służą jedynie racjonalizacji systemu podatkowego, obniżają koszty poboru podatku lub też wynikają z zobowiązań międzynarodowych lub wspólnotowych i jako takie uznawane są za tzw. standard podatkowy (zakres opodatkowania). Dopiero te rozwiązania, które stanowią typowe odstępstwo od przyjętego standardu opodatkowania, można uznać za preferencje podatkowe<sup>38</sup>.

Nadrzędnym celem polityki podatkowej jest kształtowanie zakresu opodatkowania w taki sposób, aby zapewnić z jednej strony wysoką efektywność fiskalną, a z drugiej przejrzystość systemu podatkowego. Efektywność systemu podatkowego wymaga zachowania kompromisu między celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi, osiąganego przede wszystkim poprzez zróżnicowanie przedmiotu opodatkowania oraz konstrukcję samych podatków, w tym przyjęcie określonych stawek, odliczeń i zwolnień podatkowych. Stosowanie tych rozwiązań pozwala uelastyczyć zakres opodatkowania oraz stymulować zachowania podatników w kierunku zgodnym z oczekiwaniami państwa (gminy)<sup>39</sup>. Preferencje podatkowe stanowią swoistą alternatywę dla bezpośrednich transferów budżetowych. Różnica sprowadza się do tego, że wydatkowanie środków z budżetu obejmuje zarówno otrzymanie pieniędzy, jak i ich wydatkowanie, zaś w przypadku preferencji podatkowych przychód jest od razu konsumowany przez wydatek<sup>40</sup>. Większość krajów wykorzystuje preferencje podatkowe jako narzędzie polityki finansowej państwa. Do najczęstszych celów wprowadzania preferencji podatkowych zalicza się m.in. zwiększenie progresywności i efektywności systemu podatkowego, stymulowanie konsumpcji określonych dóbr czy wspieranie rozwoju lokalnego lub określonego sektora (sektorów) gospodarki.

---

<sup>38</sup> Za: tamże, s. 5-6.

<sup>39</sup> Cyt. za: tamże, s. 6 n.

<sup>40</sup> Cyt. za: tamże, s. 7 n.

## 7. EFEKTYWNOŚĆ STOSOWANYCH PREFERENCJI

Dla ukazania obszarów i kierunków oddziaływania władz lokalnych w obszarze polityki podatkowej konieczna jest prezentacja wymiernych skutków decyzji gminy o stosowaniu określonych preferencji podatkowych. Obok oczywistych i przewidywalnych konsekwencji, takich jak spodziewane okresowe zmniejszenie dochodów budżetowych z tytułu podatków, w stosunku do których podjęto decyzję o obniżeniu ich stawek, warto zwrócić uwagę na pośrednie następstwa stosowania tego typu form wsparcia. Zgodnie z art. 32 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>41</sup> można wskazać wpływ podjętych decyzji na subwencję ogólną. W myśl wskazanego przepisu, w celu ustalenia części wyrównawczej subwencji ogólnej lub wpłat dokonywanych przez gminę przyjmuje się dochody, które jednostka samorządu terytorialnego może uzyskać, stosując do ich obliczenia górne granice stawek podatków obowiązujące w danym roku. Oceniając skutki obniżenia stawek podatkowych w podatkach lokalnych, nie sposób nie odnieść się także do ich oddziaływania na wpływy z tytułu udziałów w podatku dochodowym od osób prawnych<sup>42</sup>.

Należy zauważyć, że stosowanie preferencji podatkowych nie jest równoznaczne z realizacją pozytywnej stymulacji bodźcowej. Literatura krajowa, jak i zagraniczna nie dostarcza jednoznacznych dowodów świadczących o tym, że obniżenie stawek podatkowych w sposób automatyczny służy realizacji założonego uprzednio celu pozafiskalnego<sup>43</sup>. Badania przeprowadzone przez R. Levine'a i D. Renelta<sup>44</sup> wskazują na brak zależności między stosowanym przez samorządy instrumentarium fiskalnym a stymulacyjną funkcją opodatkowania. E. Engen i J. Skinner<sup>45</sup> oraz G.M. Milesi-Fereti, E. Mendoza i P. Asea<sup>46</sup> w swych analizach dowodzą wręcz negatywnego wpływu zmian opodatkowania na założone uprzednio cele pozafi-

---

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r., o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r., nr 80, poz. 526 z późn. zm.).

<sup>42</sup> Por. m.in. T. WOŁOWIEC, T. SKICA, *The Instruments of Stimulating Entrepreneurship by Local Government Units (LGU's)*, "Ekonomiska Istraživanja-Economic Research" 2013, No 4, pp. 127-146; także: T. SKICA, A. KIEBAŁA, T. WOŁOWIEC, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin*, s. 118-139.

<sup>43</sup> T. SKICA, A. KIEBAŁA, T. WOŁOWIEC, *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin*, s. 129.

<sup>44</sup> Por. R. LEVINE, D. RENELT, *A Sensitivity Analysis of Cross – Country Growth Regressions*, "The American Economic Review" 82(1992), No 4, pp. 942-963.

<sup>45</sup> Por. E. ENGEN, J. SKINER, *Taxation and Economic Growth*, in: *Tax Policy in the Real World*, ed J. Slemrod, Cambridge University Press, Cambridge 1999.

<sup>46</sup> Por. E. MENDOZA, G.M. MILESI-FERETTI, P. ASEA, *On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long-run Growth: Herberger's Superneutrality Conjecture*, "Journal of Public Economics", 1997, No 66.

skalne. Jednocześnie pojawiające się sporadycznie pozytywne efekty stymulacji podatkowej, ze względu na ich wielkość oscylującą w granicach od 0,2 do 0,3% PKB rocznie – przy jednocześnie równych bądź nawet wyższych kosztach ich użycia, uznają za zbyt słabe, aby mogły one zostać wykorzystane do efektywnego stymulowania rozwoju społeczno-ekonomicznego. Podobnie indywidualne badania P. Cashina<sup>47</sup>, a także prace zespołów W. Leibfritz, J. Thornton, A. Bibbee<sup>48</sup> oraz S. Folster i M. Henrekson<sup>49</sup>, a także A. Bassanini i S. Scarpetta<sup>50</sup> nie potwierdzają w sposób jednoznaczny tezy o występowaniu istotnej statystycznie korelacji między wysokością stawek podatkowych a realizacją funkcji stymulującej. Wyniki ich badań dowodzą, że obciążenia fiskalne stanowią tylko jeden z czynników determinujących zachowania podatników. W rezultacie preferencje podatkowe mogą jedynie wzmacniać pozostałe działania aktywizujące lokalną gospodarkę (lub jej obszary), a nie je samodzielnie zastępować<sup>51</sup>.

Do podobnych wniosków prowadzą studia literatury krajowej odwołujące się do wyników badań empirycznych odnoszących się do w kwestii stymulacyjnego oddziaływania podatków. Wykazują one, że między redukcją maksymalnych stawek w podatkach lokalnych a parametrami opisującymi rozwój społeczno-ekonomiczny wspólnot samorządowych występuje bardzo słaby związek. Jako dowód można przytoczyć badania przeprowadzone na reprezentatywnej próbie gmin województwa małopolskiego i lubelskiego<sup>52</sup>. Rezultaty obu niezależnych badań dowodzą, iż siła stymulacyjnego oddziaływania redukcji stawek maksymalnych w pojedynczych podatkach lokalnych oddziałuje na rozwój inicjatyw gospodarczych zdecydowanie słabiej aniżeli konstruowanie kompleksowych systemów preferencji podatkowych

---

<sup>47</sup> Por. P. CASHIN, *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, IMF Working Papers 94/92, International Monetary Fund 1994, a także G. LEACH, *The Negative Impact of Taxation on Economic Growth*, New Edition, Reform Institute of Directors, 2003.

<sup>48</sup> W. LEIBFRITZ, J. THORNTON, A. BIBBEE, *Taxation and Economic Performance*, OECD Economics Department Working Papers 176, OECD Publishing 1997.

<sup>49</sup> S. FOLSTER, M. HENREKSON, *Growth and the Public Sector: A Critique of the Critics*, "European Journal of Political Economy" (Elsevier) 15(1999), No 2, June, pp. 337-358.

<sup>50</sup> A. BASSANINI, S. SCARPETTA, *The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries*, OECD Economic Studies, OECD Publishing, 2001, vol. 2, p. 10.

<sup>51</sup> Szerzej: T. WOŁOWIEC, *Harmonization of Personal Income Taxation Across European Union Member States*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2014, s. 63-70.

<sup>52</sup> T. WOŁOWIEC, *Podatkowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości w powiecie nowosądeckim i limanowskim, Badania Statutowe Zakładu Ekonomii WSB-NLU*, Nowy Sącz, 2007-2009 (opracowanie niepublikowane); badania statutowe Zakładu Ekonomiki Przedsiębiorstw i Rozwoju Lokalnego Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2013-2014 (niepublikowane) oraz badania statutowe Zakładu Finansów i Rachunkowości Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2015-2016 (niepublikowane).

zakładających – obok obniżek stawek podatkowych – również zwolnienia, odroczenia terminów płatności, a także umorzenia należności podatkowych<sup>53</sup>. Przedstawione argumenty prowadzą do wniosku, że kluczem dla skutecznego stymulowania lokalnej gospodarki jest nie tyle sama polityka władz w sferze wysokości stawek podatkowych, ile przejrzystość, stabilność i przewidywalność systemu podatkowego. Istotne jest, by potencjalni inwestorzy, już na etapie wstępnych rozmów na temat lokalizacji, mogli zapoznać się z systemem ulg i preferencji, z których można korzystać przy spełnieniu określonych warunków<sup>54</sup>. Można powiedzieć, iż system preferencji podatkowych stanowi niewątpliwą atut, niestety sam w sobie nie jest wystarczającą stymulantą dla podejmowania decyzji o lokalizacji (czy rozwoju) działalności gospodarczej<sup>55</sup>.

## 8. REALIZACJA CELÓW STYMULACYJNYCH

Analizując politykę kształtowania podatkowych dochodów własnych przez gminy i oceniając ją pod kątem potencjalnego stymulacyjnego oddziaływania należy stwierdzić, że w zasadzie jedynie podatek od nieruchomości może być wykorzystany dla realizacji celów stymulacyjnych. Zawężenie analizy wyłącznie do podatku od nieruchomości należy uzasadnić potrzebą rozdzielenia skuteczności oddziaływań stymulacyjnych (ocenianej z punktu widzenia adresata bodźca) od ekonomicznego sensu stosowania danego bodźca (analizowanego z punktu widzenia gminy). Sam bodziec może bowiem okazać się skuteczny, lecz równocześnie jego stosowanie niekoniecznie musi przekładać się na efekt finansowy po stronie dochodów gminy. W rezultacie trzeba wyraźnie podkreślić, że skuteczność danego instrumentu podatkowego nie zawsze może być łączona z jego efektywnością. Można zatem poddać analizie trzy przypadki stosowania stymulant fiskalnych.

Przypadek pierwszy występuje wtedy, gdy stosowny przez gminę instrument jest nieefektywny z punktu widzenia dochodów budżetowych (brak wpływów), a przy tym nieskuteczny w kwestii realizacji funkcji stymulacyjnej (brak efektów ekonomicznych i społecznych założonych przez władze lokalne).

---

<sup>53</sup> T. SKICA, A. KIEBAŁA, T. WOŁOWIEC, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, s. 152-164.

<sup>54</sup> Za: W. DZIEMIANOWICZ, M. MACKIEWICZ, E. MALINOWSKA, W. MISIĄG, M. TOMALAK, *Wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Polska Fundacja Promocji i Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 2000, s. 9.

<sup>55</sup> Por. A. OKRASZEWSKA, I. BRZEZIŃSKI, J. KWIATKOWSKI, *Lokalny rozwój gospodarczy w kontekście wstąpienia Polski do Unii Europejskiej*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 2002.

Drugi przypadek dotyczy sytuacji, w której gmina stosuje skuteczny instrument stymulacyjnego oddziaływania na procesy społeczne i ekonomiczne, ale jednocześnie instrument ten generuje straty po stronie własnych dochodów podatkowych. W takiej konfiguracji decyzja o jego zastosowaniu bądź rezygnacji z tej formy wsparcia jest nieco bardziej pragmatyczna, a jedynym racjonalnym z punktu widzenia budżetu uzasadnieniem dla jego stosowania jest wzmacnianie przezeń stymulacyjnego oddziaływania innych form wsparcia. Tutaj za przykład może posłużyć podatek od środków transportowych. Do ograniczonego stymulacyjnego oddziaływania przez ten podatek na procesy ekonomiczne i społeczne należy odnieść się także z innych powodów. Decyzje lokalizacyjne, a nawet szerzej – decyzje „o zakładaniu” podmiotów będących podatnikiem podatku od środków transportowych, nie są determinowane wyłącznie przez czynniki natury podatkowej. Potencjalna skuteczność podejmowanych przez gminę działań w sferze preferencji fiskalnych jest mocno ograniczona przez zdecydowanie silniej oddziałujące w tym względzie ustawodawstwo krajowe<sup>56</sup>.

Pozostając w sferze ulg i zwolnień podatkowych dotyczących podatku od nieruchomości należy stwierdzić, iż potencjał jego stymulacyjnego oddziaływania wyraźnie przegrywa w konfrontacji z innymi wyznacznikami konkurencyjności gospodarczo-inwestycyjnej gminy. Do grupy owych determinant należą m.in.<sup>57</sup>: wartość wytworzonych na terenie danej gminy dóbr i usług; korzystna lokalizacja; atrakcyjność gminnej infrastruktury technicznej, biznesowej i społecznej; atrakcyjność lokalnych zasobów siły roboczej, lokalnych zasobów surowcowych oraz stanu środowiska naturalnego; skala i poziom lokalnego popytu<sup>58</sup>.

Mając na względzie zaprezentowane fakty, należy z dużym prawdopodobieństwem przyjąć, że oczekiwania dotyczące stymulacyjnego oddziaływania bodźców fiskalnych w podatku od nieruchomości nie znajdują przełożenia w praktyce. Siła i kierunek oddziaływania bodźca fiskalnego, polegającego na obniżce stawek podatkowych w tym podatku, jest mocno ograniczona. Badania przeprowadzone w latach 2013-2017 na próbie 24 gmin województwa małopolskiego nie wykazały istotnego związku między obniżką stawek w podatku od nieruchomości a przyrostem na terenach gmin stosujących preferencje w tym podatku liczby podmiotów

---

<sup>56</sup> Za: T. SKICA, A. KIEBAŁA, T. WOŁOWIEC, *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, s. 152-164.

<sup>57</sup> Szerzej: T. WOŁOWIEC, T. SKICA, *The Instruments of Stimulating Entrepreneurship by Local Government Units (LGUs)*, s. 127-146.

<sup>58</sup> Por. T. WOŁOWIEC, *Finansowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez gminy*, „Studia Regionalne i Lokalne”, Wydawnictwo Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych UW, Warszawa 2005, nr 1, s. 65-81.

gospodarczych oraz nowych miejsc pracy. Obliczony średni współczynnik korelacji liniowej Pearsona, na poziomie  $r_{xy} = 0,12$ , dowiódł, iż nie występuje statystycznie istotna zależność między redukcją stawek przez gminę a przyrostem na ich terenie liczby podmiotów gospodarczych (firm). Jednocześnie nie zauważono istotnego statystycznie związku między wpływem wysokości stawek w tym podatku a decyzjami lokalizacyjnymi podmiotów gospodarczych. Obliczony średni współczynnik korelacji liniowej Pearsona w tym przypadku wyniósł zaledwie  $r_{xy} = 0,14$ , a jego wartość oznacza, iż nie występuje istotna statystycznie zależność między wysokością stawek podatkowych a decyzjami lokalizacyjnymi podmiotów gospodarczych. Przeprowadzone badania dowodzą, że czynnikami kluczowymi w kwestii lokalizacji nowych podmiotów gospodarczych i tworzenia miejsc pracy są: infrastruktura (banki, firmy leasingowe, rynek pracy, stan rynku lokalnego) oraz bliskość i dostępność komunikacyjna gminy, jakość ciągów komunikacyjnych; bliskość głównych klientów, łatwość realizacji funkcji biznesowych; stawki najmu i czynszów oraz stawki podatku od nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej; infrastruktura drogowa, wodociągowa, plany zagospodarowania przestrzennego; potencjał gospodarczy gminy i perspektywy jej rozwoju.

Trzeci przypadek prezentuje wariant optymalny. Konfiguracja ta łączy efektywność oddziaływania stymulacyjnego wobec adresata bodźca z pożądanym efektem finansowym po stronie dochodów gminy. Wydaje się jednak, że wśród podatków i opłat lokalnych jedynie podatek od nieruchomości może – w ograniczonym zakresie – taką rolę spełniać ze względu na możliwość zmiany sposobu wykorzystania budynków, gruntów i budowli, która przekłada się na zmiany w zakresie wysokości opodatkowania.

## 9. ZWOLNIENIA PODATKOWE A ULGI W UCHWAŁACH PODATKOWYCH

Regulacje zawarte w art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>59</sup> (dalej cyt. u.p.o.l.) upoważniają rady gmin do wprowadzania – innych niż wymienione w art. 7 ust. 1 u.p.o.l. – zwolnień przedmiotowych. Możliwość wprowadzania innych zwolnień niż zawarte w ustawie przewiduje również art. 12 ust. 4 i art. 19 pkt 3 u.p.o.l. oraz art. 7 ust. 3 ustawy o podatku leśnym (dalej cyt. u.p.l.)<sup>60</sup>. Jako najbardziej reprezentatywny przykład przepisów zaliczanych do drugiej grupy należy

---

<sup>59</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. nr 95, poz. 613 z późn. zm).

<sup>60</sup> Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. nr 200, poz. 1682 z późn. zm.).



wskazać art. 13e ustawy o podatku rolnym, który uprawnia radę gminy nie tylko do wprowadzania zwolnień, lecz także ulg w podatku rolnym. Czy jednak uchwały takie mogą ustanawiać zwolnienia „generalne”, tzn. takie, które powodowałyby zaprzestanie płacenia podatku przez wszystkich ustawowo określonych podatników? Uprawnienie do pewnej swobody kształtowania lokalnej polityki podatkowej w zakresie ulg i zwolnień podatkowych jest wyrazem dążenia ustawodawcy do podkreślenia swoistej autonomii gmin w sferze kształtowania zobowiązań w podatkach lokalnych, stanowiących jej dochód własny. Rady gmin często podejmują uchwały wprowadzające różnorodne obniżki stawek, zniżki podatku lub „częściowe” zwolnienia, nie bardzo zważając na to, czy jest to ulga, czy też zwolnienie od podatku. Tę negatywną praktykę rad w tym zakresie utwierdza orzecznictwo sądowe, w którym w zasadzie nie odróżnia się ulgi od zwolnienia podatkowego. Ulgę podatkową traktuje się tam jako odmianę zwolnienia od podatku, określaną „zwolnienia częściowe”. Takie pojmowanie tych instytucji prowadzi do utożsamiania w uchwałach rad ulg ze zwolnieniami podatkowymi. W doktrynie podkreśla się, iż organy uchwałodawcze gmin nie mają prawa ustanawiania zwolnień „generalnych”, tzn. takich, które powodowałyby zaprzestanie płacenia podatku przez wszystkich ustawowo określonych podatników<sup>61</sup>. Nie ma już jednak zgodności poglądów na temat zakresu pojęcia „zwolnienie generalne”. W wyroku z dnia 21 grudnia 1993 NSA<sup>62</sup> orzekł, iż wykluczone jest wykorzystywanie upoważnienia zawartego w u.p.o.l. do wprowadzania tzw. zwolnień generalnych od podatku, gdyż zwolnienia takie powodowałyby faktyczne uchylenie obowiązku podatkowego. Z tym akurat twierdzeniem trudno się zgodzić, wydaje się bowiem, iż zwolnienie podatkowe nie prowadzi nigdy do uchylenia obowiązku podatkowego, powodując najwyżej, iż obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe, a w konsekwencji podatek nie zostanie uiszczony przez podatnika.

Podstawą prawną do zastosowania zwolnienia w podatku od nieruchomości jest art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powyższy przepis wyraźnie i jednoznacznie wskazuje na delegację do określenia przez organ stanowiący gminy zwolnień o charakterze przedmiotowym. Przedmiot oczywiście odnosić się może wyłącznie do np. nieruchomości. Strona podmiotowa obowiązku podatkowego, tj. w czym się znajduje władztwie przedmiot podatkowy, jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej, wynikającej z art. 7 ust. 3 ustawy. Jest więc próbą opisaną strony przedmiotowej zwolnienia podatkowego z jednoczesnym

<sup>61</sup> Por. L. ETEL, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, UwB, Białystok 1998, s. 147.

<sup>62</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 grudnia 1993 r., sygn. akt. SA/Kr 2394/93, „Wspólnota” 1994 r., nr 18, s. 18.

określeniem podmiotu jako właściciela. Zatem w przypadku opisanego przedmiotu poprzez stronę podmiotową, czyli wskazania władztwa polegającego na własności lub współwłasności, posiadania lub trwałego zarządu gminy, instytucji kultury oraz gminnych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, jak również organizacji zawodowych, organizacji społecznych, w tym stowarzyszeń, jest niedozwoloną modyfikacją delegacji ustawowej art. 7 ust. 3 u.p.o.l.<sup>63</sup> Pogląd co do niemożliwości wprowadzania zwolnień przedmiotowo-podmiotowych znalazł aprobatę w orzecznictwie sądownoadministracyjnym<sup>64</sup>.

Poszczególne ustawy regulujące konstrukcje podatków i opłat lokalnych zawierają przepisy upoważniające radę gminy do wprowadzania określonych prawem preferencji podatkowych. Przepisy te można podzielić na dwie grupy, a mianowicie: umożliwiające radzie wprowadzanie zwolnień oraz umożliwiające wprowadzanie ulg w podatkach i opłatach samorządowych. Kwestie związane z ulgami stanowionymi przez gminy regulują odrębne ustawy, o czym stanowi m.in. art. 1b u.p.o.l. Oczywiście jest, iż art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie może stanowić o wprowadzeniu ulgi podatkowej w postaci np. obniżenia stawki podatkowej. Zwolnienie i ulga polegająca na obniżeniu stawki podatkowej to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową<sup>65</sup>. Same skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być nawet identyczne, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie odrębne instytucje. Zwolnienia podatkowe dotyczą innych elementów konstrukcji podatku niż ulgi podatkowe. Nie można zatem twierdzić, że ulga podatkowa to nic innego niż „częściowe zwolnienie” od podatku, i odwrotnie, że ulgi podatkowe nie obejmują swym zakresem przedmiotowym zwolnienia podatkowego<sup>66</sup>. Ustawa o podatkach i opła-

---

<sup>63</sup> Zgodnie z wyrokiem z dnia 6 maja 2005 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II SA/Po 153/04, opublikowany w OSS 2005/2/60, sąd odniósł się do wykładni art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stwierdzając, iż treść powyższego przepisu upoważniającego jedynie do korekty obowiązku podatkowego poprzez możliwość wprowadzenia dodatkowych zwolnień od jego ponoszenia jest na tyle jasna, iż ma zastosowanie reguła interpretacyjna – *clara non sunt interpretanda* (przepisy jasne nie wymagają interpretacji).

<sup>64</sup> Por. wyroki I SA/Wr 77/05 z dnia 19 maja 2005 r., SA/Sz 581/03 z dnia 15 października 2003 r., SA/Bk 396/01 z dnia 24 sierpnia 2001 r.

<sup>65</sup> Por. Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2015 r., nr 16/969/15 w sprawie Wprowadzenia przez radę gminy zwolnienia przedmiotowego w podatku od nieruchomości. Rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić zwolnienie dotyczące przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, a nie odnoszące się do określonej kategorii podatników tego podatku, tj. np. osób będących przed podjęciem działalności gospodarczej osobami bezrobotnymi, po raz pierwszy rozpoczynającymi działalność gospodarczą.

<sup>66</sup> Por. Uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 6 maja 2014 r., nr 84/2014

tach lokalnych nie definiuje pojęcia ulgi podatkowej, w związku z powyższym – zgodnie z art. 3 pkt 6 ustawy Ordynacja podatkowa – należy przyjąć, że przez ulgę podatkową „[...] rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku”.

Ulgi podatkowe sprowadzają się do zmniejszenia: podstawy opodatkowania, stawki podatkowej oraz kwoty podatku. Nie dotyczą one zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, tj. podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się ulgami podatkowymi.

Na podstawie art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy jest uprawniona do wprowadzania tylko zwolnień od np. podatku od nieruchomości, nie ma natomiast uprawnienia do wprowadzenia ulgi podatkowej w postaci obniżenia stawki opodatkowania. W sferze zobowiązań publicznoprawnych do działalności organów samorządu terytorialnego nie stosuje się zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone”, lecz regułę „dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje”<sup>67</sup>. Niedopuszczalne jest utożsamianie kategorii zwolnienia podatkowego z kategorią ulgi podatkowej. W przypadku ulgi podatkowej ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania, gdyż jego zamiarem jest tylko i wyłącznie redukcja obciążenia podatkowego, czyli zmniejszenie rozmiarów płaconego podatku. Ulga podatkowa może polegać albo na korekcie podstawy opodatkowania, albo na zastosowaniu obniżonych stawek podatkowych, albo na korekcie wyliczonego podatku. Zwolnienie podatkowe oznacza natomiast definitywne, ostateczne wyłączenie określonej kategorii podatników lub przedmiotu opodatkowania spod obowiązku podatkowego. Wynika stąd, iż należy rozróżniać pojęcie zwolnienia podatkowego od ulgi podatkowej, do której przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości odsyłają do odrębnych przepisów. Zatem nie może art. 7 ust. 3 u.p.o.l. być podstawą do udzielenia obniżenia w podatku od nieruchomości stawki podatkowej w for-

---

w sprawie: Ulga podatkowa a zwolnienie podatkowe. Pojęcia „zwolnienie” i „ulga” nie są tożsame. W przypadku ulgi podatkowej mamy bowiem do czynienia z redukcją obciążenia podatkowego, tj. zmniejszeniem płaconego podatku, w formie odliczenia od podstawy opodatkowania, odliczenia od kwoty podatku lub obniżenia stawki podatkowej, natomiast zwolnienie przedmiotowe oznacza definitywne wyłączenie określonego przedmiotu opodatkowania (gruntu, budynku lub jego części, budowli lub jej części związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej) spod obowiązku podatkowego.

<sup>67</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 6 maja 2004 r., który w sprawie sygn. akt I SA/Po 153/04, opublikowany w OwSS 2005/2/60.

mie uchwały. W świetle poglądów wyrażanych w doktrynie brak jest podstaw do utożsamiania ze sobą pojęć ulgi i zwolnienia podatkowego. Jak zauważyli L. Etel, S. Presnarowicz oraz G. Dudar,

Zwolnienie i ulga to dwie różne instytucje występujące w konstrukcji prawnej podatku. Ich zakres przedmiotowy, nie pozwala na klasyfikowanie zwolnienia podatkowego jako pojęcia szerszego, obejmującego również ulgę podatkową. Co prawda skutki ekonomiczne zastosowania w praktyce zwolnienia lub ulgi mogą być tożsame, ale na płaszczyźnie prawnej są to całkowicie odrębne instytucje<sup>68</sup>.

Różnice między zwolnieniem a ulgą podatkową scharakteryzował m.in. W. Nykiel stwierdzając, iż zwolnienie oznacza „definitywne wyłączenie określonych przepisami podmiotów lub przedmiotów spod opodatkowania, podczas gdy ulgi oznaczają zmniejszenie rozmiarów uiszczanego podatku”<sup>69</sup>.

W ustawie Ordynacja podatkowa ustawodawca wielokrotnie posługuje się nazwą „ulgę w zapłacie”<sup>70</sup>, co należy odnosić do wszystkich ulg i zwolnień o charakterze uznaniowym<sup>71</sup>. Moim zdaniem pojęcie „ulgę w zapłacie”, zawarte w podanych artykułach, jest tożsame z określeniem „ulgę podatkowe”, użytym w art. 3 pkt 6 o.p., ale tylko w zakresie ulg i zwolnień uznaniowych. Wydaje się, iż pojęcie „interesu publicznego” (społecznego) jako podstawa do umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek, powinno być odczytywane poprzez kategorie oczekiwań określonej grupy podmiotów, funkcjonujących na danym obszarze gminy (miasta), powiatu, województwa, regionu czy kraju<sup>72</sup>. Nieuzasadnione jest rozciąganie przepisów art. 3 Ordynacji podatkowej na cały system prawa podatkowego. Gdyby wolą ustawodawcy było skonstruowanie definicji ulgi podatkowej odnoszącej się do całego prawa podatkowego, niewątpliwie zapis art. 3 pkt. 6 Ordynacji podatkowej brzmiałby ina-

---

<sup>68</sup> L. ETEL, S. PRESNAROWICZ, S. DUDAR, *Komentarz do art. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*, w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. L. Etel, S. Presnarowicz, S. Dudar, ABC, Warszawa 2008. Stanowisko takie jest zgodne z orzecznictwem sądów administracyjnych wyraźnie rozróżniających zwolnienia oraz ulgi podatkowe. Przywołać można tu m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 listopada 2008 r. (sygn. akt I SA/Go 876/08, FK 2009/6/73), wyrok Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 grudnia 2008 r. (sygn. akt I SA/Po 965/08, Dz.Urz. Wielk. 2009/49/716) oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 grudnia 2007 r. (sygn. akt II FSK 1238/06, OwSS 2008/2/60).

<sup>69</sup> W. NYKIEL, *Ulgę i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, s. 29.

<sup>70</sup> Np. art. 204 § 1, art. 210 § 5, art. 231 Ordynacji podatkowej.

<sup>71</sup> Np. art. 22, art. 48, art. 67 Ordynacji podatkowej.

<sup>72</sup> Za: S. PRESNAROWICZ, *Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7, s. 29-31.

czej<sup>73</sup>. W odniesieniu do uchwał podatkowych należy zwrócić uwagę na regulacje rozporządzenia Komisji w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis*<sup>74</sup>. Mają do niego zastosowanie regulacje zawarte w § 137 „Zasad techniki prawodawczej”, będące załącznikiem do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r., stanowiące, iż „w uchwale [...] nie powtarza się przepisów ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych i rozporządzeń”. Zatem należy uznać za sprzeczne z techniką prawodawczą każde powtórzenie w uchwale treści art. 1 przedmiotowego rozporządzenia Komisji<sup>75</sup>.

#### 10. ZAŁOŻENIA STRATEGII PODATKOWEJ GMINY (ZARYS PROBLEMATYKI)

Strategia podatkowa jest postrzegana inaczej z perspektywy podatnika (przedsiębiorcy), a inaczej z perspektywy gminy. W przypadku podatnika istotny jest wybór takiego modelu, którego celem jest dążenie do zapłacenia jak najmniejszych podatków, oczywiście zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym. Zatem celem strategii podatkowej podatnika jest optymalizacja obciążenia podatkowego (które nie zawsze jest równoznaczne z minimalizacją kwoty podatku do zapłacenia). Skoro podstawowym celem jest optymalizacja w zakresie podatków lokalnych, to można wskazać na dwa podstawowe elementy budowy strategii podatkowej wobec podatków lokalnych. Są to rentowność i płynność finansowa. Z rentownością związana jest kategoria efektywności i zyskowności prowadzonej działalności. Strategia podatkowa może w sposób optymalny oddziaływać na poziom realizowanej rentowności przez przedsiębiorstwo, a tym samym wpływa na efektywność działalności podejmowanej przez przedsiębiorstwo.

W przypadku gminy strategia podatkowa powinna koncertować się na znalezieniu optymalnego kompromisu między efektywnością fiskalną a skutecznością realizacji stymulacyjnej funkcji opodatkowania. Dlatego wydaje się, iż cel strategiczny efektywnej strategii podatkowej, powinien zakładać opracowanie założeń i zasad, na których ma się opierać lokalna polityka podatkowa, realizująca politykę stosowania

---

<sup>73</sup> J. KULICKI, *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków (zarys wybranych problemów)*, „Prawo Spółek” 2000, nr 3.

<sup>74</sup> Zob. Rozporządzenie Komisji (WE) NR 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 379/5).

<sup>75</sup> Uchwała Kolegium RIO we Wrocławiu Nr 75/2009 z 30.09.2009 r.; Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. nr 100, poz. 908).

obciążeń fiskalnych w realizacji ich funkcji stymulacyjnej. Realizacja założonego celu strategicznego wymaga podjęcia wielu działań, które w pierwszym kroku uporzędkują politykę gminy w obszarze obciążeń fiskalnych, wpisując ją w realizację celów długofalowych. Rozwiązanie to, eliminując praktyki częstego i ekonomicznie nieuzasadnionego wykorzystywania preferencji podatkowych, przekształca decyzje koniunkturalne (bieżące) w działania długookresowe o jasno zdefiniowanym celu, jaki funkcja stymulacyjna ma pełnić w kreowaniu rozwoju lokalnego. Dla realizacji tak sformułowanego celu strategicznego warto podejmować następujące działania: zdefiniowanie i określenie zasad organizacji i funkcjonowania stymulacyjnej polityki podatkowej (jakie ulgi, jakie obszary stymulacji, jaki jest pożądaný i oczekiwany efekt końcowy); upublicznienie i rozpowszechnienie informacji o systemie ulg i zwolnień podatkowych oraz zasadach uzyskania wsparcia; ograniczenie redukcji stawek oraz wprowadzenie dodatkowych preferencji wyłącznie w odniesieniu do tych podatków, które mogą efektywnie generować pożądané efekty stymulacyjne; wprowadzenie przez radę gminy zwolnień o charakterze przedmiotowym<sup>76</sup>; eliminacja nadmiernej zmienności lokalnej polityki podatkowej; szacowanie potencjalnych efektów wprowadzanych preferencji w kontekście efektów netto dla budżetu; harmonizacja lokalnej polityki podatkowej z pozostałymi instrumentami wsparcia (poziom czynszów, inwestycje infrastrukturalne, opłaty adiacenckie, renta planistyczna itp.); coroczna ocena efektywności przyjętych rozwiązań w obszarze lokalnej polityki podatkowej poprzez poszukiwanie optymalnych rozwiązań z perspektywy wydajności fiskalnej i efektywności funkcji stymulacyjnej opodatkowania.

Weryfikacja celu strategicznego lokalnej polityki podatkowej powinna być dokonana przez następujące działania, wskaźniki oraz informacje zwrotne: podjęcie przez Radę uchwały sankcjonującej strategię podatkową (tj. uchwały wprowadzającej rekomendacje strategii) po uzyskaniu pozytywnej opinii właściwych komisji Rady; przedstawianie na forum Rady dorocznych sprawozdań z realizacji priorytetów zapisanych w strategii (w tym liczby podmiotów objętych w danym roku wsparciem w ramach systemu preferencji podatkowych, jak również kosztów i korzyści tych rozwiązań dla gminy i jej budżetu); wzrost wpływów budżetowych na skutek liberalizacji przepisów w polityce podatkowej gminy; dostosowanie postanowień w pozostałych dokumentach strategicznych do zgodności z treścią strategii podatkowej; projektowanie (przyszłych) dokumentów strategicznych przy założeniu uwzględniania w ich treści zaleceń strategii podatkowej; poszerzenie bazy podatkowej w gminie.

---

<sup>76</sup> Por. L. ETEL, S. PRESNAROWICZ, G. DUDAR, *Podatki o opłaty lokalne – Komentarz*, ABC, Warszawa 2008, s. 310.



Cel główny (strategiczny) powinien zakładać opracowanie założeń i zasad, na których powinna się opierać przejrzysta i efektywna z punktu widzenia budżetu polityka stosowania obciążeń fiskalnych w realizacji ich funkcji bodźcowej. Realizacja założonego celu strategicznego wymaga podjęcia wielu działań, które w pierwszym kroku uporządkują politykę władz miejskich w obszarze obciążeń fiskalnych, wpisując ją w realizację celów długofalowych, tj. wykraczających poza ograniczenia tworzone ramami pojedynczych budżetów. Rozwiązanie to, eliminując praktyki nader częstego i ekonomicznie nieuzasadnionego sięgania po instrumenty preferencji fiskalnych, przekształci decyzje koniunkturalne w działania o długim czasowym spektrum oddziaływania. Dla realizacji tak nakreślonego celu strategicznego warto podejmować następujące działania: ustalenie jasnych i przejrzystych zasad organizacji i funkcjonowania stymulacyjnej polityki podatkowej; upowszechnienie informacji o systemie preferencji fiskalnych oraz zasadach, na których odbywa się objęcie jego wsparciem; ograniczenie redukcji stawek w podatkach i opłatach lokalnych tylko w stosunku do tych tytułów, które przekładają się na efekty stymulacyjne; wprowadzenie przez radę gminy zwolnień przedmiotowych; stabilizacja w czasie rozwiązań w obszarze preferencji fiskalnych, eliminująca nadmierną fluktuację w zakresie ustalania i eliminowania tytułów objętych systemem; kalkulowanie potencjalnych efektów rozważanych decyzji podatkowych przez pryzmat ich efektów netto dla budżetu; zestrojenie polityki podatkowej z pozostałymi dokumentami strategicznymi; usankcjonowanie prawem strategii podatkowej; rokroczna weryfikacja skuteczności rozwiązań w obszarze polityki podatkowej, zakładająca ich dostrajanie do warunków optimum.

Wśród mierników (wskaźników) umożliwiających weryfikację realizacji celu głównego strategii podatkowej wymienić należy: podjęcie przez Radę uchwały sankcjonującej strategię podatkową (tj. uchwały wprowadzającej rekomendacje strategii); przedstawianie na forum Rady dorocznych sprawozdań z realizacji priorytetów zapisanych strategii (w tym liczby podmiotów objętych w danym roku wsparciem w ramach systemu preferencji podatkowych, jak również kosztów i korzyści tych rozwiązań dla gminy i jej budżetu); opublikowanie na stronach internetowych gminy i w Biuletynie Informacji Publicznej (BIP) informacji o zasadach stosowania preferencji fiskalnych; wzrost wpływów budżetowych na skutek liberalizacji przepisów w polityce podatkowej gminy; dostosowanie postanowień w pozostałych dokumentach strategicznych do zgodności z treścią strategii podatkowej; projektowanie (przyszłych) dokumentów strategicznych przy założeniu uwzględnienia w ich treści zaleceń strategii podatkowej; wzrost w strukturze dochodów własnych procentowego udziału wpływów z tytułu podatków i opłat lokalnych; wzrost procentowego udziału w budżecie dochodów własnych w relacji do do-

chodów ogółem; zmniejszenie zaległości podatkowych z tytułu podatków i opłat lokalnych; rozszerzenie bazy podatkowej w gminie.

Realizacja, w praktyce, celu strategicznego jest obarczona ryzykiem, na które należy zwrócić uwagę tak na etapie projektowania, jak i późniejszej implementacji wypracowanych rozwiązań. Obszarami ryzyka w realizacji założonego celu strategicznego są: ryzyko polityczne objawiające się brakiem poparcia politycznego dla projektowanych rozwiązań w obszarze polityki fiskalnej, polegające również na wykorzystaniu przez „konkurencję polityczną” argumentu o zbyt małych lub źle ukierunkowanych preferencjach podatkowych; ryzyko zarzucenia realizacji zaleceń strategii podatkowej w następstwie powyborczego, nowego „rozdania politycznego”; ryzyko obniżenia wpływów budżetowych z tytułów podatkowych nieprzekładające się na efekt stymulacyjny; ryzyko odsunięcia w czasie materializacji założonych efektów stymulacyjnych.

## ZAKOŃCZENIE

Celem zbudowania podstaw dla racjonalnej (a przez to efektywnej w sferze dochodów budżetowych) polityki podatkowej gminy konieczne jest wprowadzenie określonych zmian w dotychczasowym podejściu do formułowania ulg i zwolnień podatkowych w sferze podatków i opłat lokalnych. Przede wszystkim należy uporządkować (ustabilizować) politykę gminy w obszarze stawek w podatkach i opłatach lokalnych. W tym celu gmina powinna wyeliminować nieskuteczne, a obciążające budżet instrumenty dochodowe, takie jak np. preferencyjne stawki w opłacie miejscowej i uzdrowskiej oraz podatku od środków transportowych. Jedynym tytułem podatkowym, który pod pewnymi warunkami i w ograniczonym zakresie spełnia kryteria skutecznego instrumentu wsparcia, jest podatek od nieruchomości. Decydują o tym zarówno największa wydajność fiskalna wśród podatków i opłat lokalnych, jak i jego konstrukcja. Za ważne z punktu widzenia skuteczności działań stymulacyjnych należy uznać zidentyfikowanie obok fiskalnych, także pozafiskalnych stymulant oddziałujących na pobudzenie aktywności gospodarczo-społecznej w kierunku pożądanym przez gminę. Z punktu widzenia maksymalizacji efektywności stosowanych w gminie ulg i zwolnień podatkowych celowe wydaje się wprowadzanie do lokalnego systemu podatkowego wieloletnich ulg podatkowych oraz ewentualne prowadzenie polityki trwałej redukcji stawek w podatku od nieruchomości od niektórych przedmiotów opodatkowania aniżeli stosowanie krótkookresowych rozwiązań. W art. 7 ust. 3 u.p.o.l. nie ma żadnych kryteriów ani ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień z podatku od nieruchomości, z wyjątkiem uwzględnienia przepisów regulujących zasady udzielania pomocy

publicznej. Pozostawienie radzie gminy dużej swobody przy określaniu zwolnień jest uzasadnione tym, że wpływy z podatków lokalnych w całości stanowią dochód budżetu gminy, a rada gminy jest organem najbardziej właściwym do decydowania o potrzebie stosowania i rodzajach zwolnień podatkowych na danym terenie<sup>77</sup>. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie zezwala radzie gminy jedynie na wprowadzenie zwolnień przedmiotowych. Dlatego zakaz uchwalania zwolnień o charakterze podmiotowym lub podmiotowo-przedmiotowych jest oczywisty<sup>78</sup>. Zgodnie z art. 7 ust. 3 u.p.o.l. rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 oraz w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2 października 2003 r. o zmianie ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych i niektórych ustaw. W tym przepisie nie ma żadnych kryteriów ograniczeń dotyczących wprowadzania przez rady gmin zwolnień z podatku od nieruchomości, z wyjątkiem uwzględnienia przepisów regulujących zasady udzielania pomocy publicznej. Przedmiot zwolnienia winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisie określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika. W każdym przypadku, gdy bezpośrednio z ustanowionej normy wywieść można, kto podlega zwolnieniu, a nie tylko to, jaki przedmiot obejmuje zwolnienie, zwolnieniu można przypisać charakter zwolnienia przedmiotowo-podmiotowego, a to w konsekwencji oznacza przekroczenie ustawowej delegacji do ustanawiania zwolnienia określonego w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.<sup>79</sup> Przyjmuje się tam, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe). Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Warto podkreślić, że zwolnienie ze swej istoty może dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu (np. dochodu, obrotu, majątku lub przychodu). Instytucja zwolnienia nie może wystąpić w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub też przedmiot podatku. Inaczej jest z ulgami podatkowymi. Sprowadzają się one do zmniejszenia: podstawy opodatkowania (np. odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu określonych darowizn na podstawie art. 26 u.p.d.o.f.); stawki podatkowej (np. obniżenie ceny żyta, a w konsekwencji i stawki podatkowej na podstawie art. 6 ust. 3 u.p.r.) czy kwoty danego podatku (np. odliczenia od podatku rolnego wydatków inwestycyjnych na podstawie art. 13 ust. 2

<sup>77</sup> Por. WSA w Gliwicach z dnia 5 marca 2015 r. sygn. akt. I SA/GI 959/14.

<sup>78</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2014 r. II FSK 1574/12.

<sup>79</sup> Por. Wyrok NSA w Warszawie z 23 października 2014 r. sygn. akt. II FSK 2592/12.

u.p.r.). Ulgi podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, tj. podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku. Te odliczenia i obniżki występujące w ustawach regulujących poszczególne podatki określa się ulgami podatkowymi. Należy przy tym zwrócić uwagę, że nawet w ustawie regulującej dany podatek nie muszą one występować tylko w jednej formie, np. odliczenia od podstawy opodatkowania. Obok odliczenia konstrukcja podatku może zawierać obniżki stawki i kwoty podatku. Wszystkie te formy określane są ulgami w tym podatku. Rada gminy w uchwale nie może upoważniać wójtów, burmistrzów (prezydentów) do przyznawania zwolnienia od podatków i opłat lokalnych. Takie postanowienia uchwał są niezgodne z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, które kompetencje do wprowadzania zwolnień przyznają tylko radzie gminy. Jeżeli jednak rada podjęła taką uchwałę i organy nadzoru lub sądy nie stwierdziły jej nieważności, to jej postanowienia obowiązują. Wynikające z decyzji zwolnienia są zatem zgodne z obowiązującym prawem.

Oceniając rolę i znaczenie obniżki stawek podatkowych oraz ulg przedmiotowych wprowadzanych przez rady gmin, można wskazać na działania (rozwiązania), jakie winien podjąć organ podatkowy, aby zwiększyła się w gminie tzw. baza podatkowa. Konstruowane rozwiązania na rzecz tworzenia zachęt lokalizacyjnych powinny określić możliwe do zastosowania przez gminę bodźce podatkowe, które mogą być wykorzystane w celu wpłynięcia na decyzje podmiotów gospodarczych.

Po pierwsze, dla skuteczności planowanych działań na rzecz zwiększenia liczby podatników podatku od nieruchomości istotnego znaczenia nabiera dokonanie identyfikacji oraz oceny bodźców fiskalnych i pozafiskalnych stosowanych przez gminy ościenne w celu ustalenia, czy i w jakim zakresie wykorzystują one instrumenty podatkowe dla zwiększenia swoich dochodów.

Po drugie, istotne z punktu widzenia skuteczności rozważanych działań wydaje się zidentyfikowanie możliwych do zastosowania – obok fiskalnych – także pozafiskalnych bodźców stymulujących decyzje podmiotów gospodarczych w kierunku pożądanym przez jednostkę samorządu terytorialnego.

Po trzecie, dla efektywnego stosowania instrumentów dochodowych, w szczególności redukcji stawek maksymalnych, niezbędne jest skonstruowanie kompleksowego systemu preferencji podatkowych oraz zespalanie go z innymi instrumentami, np. z niskim poziomem opłat lokalnych bądź też polityką umiarkowanego wzrostu cen za usługi komunalne.

Po czwarte, należy unikać koncentracji działań w zakresie stymulowania przedsiębiorczości wyłącznie na obniżkach stawek podatkowych, gdyż inicjatywy te

w sposób autonomiczny nie przekładają się na osiągnięcie zakładanych uprzednio rezultatów postrzeganych przez pryzmat lokalizacji na terenie gminy nowych firm.

Po piąte, z punktu widzenia maksymalizacji efektywności stosowanych form wspierania podmiotów gospodarczych o wiele bardziej celowe wydaje się implementowanie do konstrukcji systemu podatkowego wieloletnich ulg podatkowych i trwałych redukcji stawek w podatku od nieruchomości niż stosowanie krótkookresowych (doraźnych) rozwiązań.

Po szóste, celem zwiększenia skuteczności oddziaływania instrumentów podatkowych na warunki prowadzenia działalności gospodarczej przez nowe firmy konieczne jest, aby działania podejmowane przez władze miały charakter przejrzystych, powszechnie stosowanych i trwałych reguł.

Po siódme, dla zbudowania wewnętrznie spójnego systemu oddziaływania na lokalizację w danej gminie nowych podatników podatku od nieruchomości należy opracować koncepcję lokalnej polityki finansowej, która synergicznie obejmie przede wszystkim stawki podatku od nieruchomości, skorelowane ze stawkami w podatku od środków transportu, a także poziomem czynszów dzierżawnych.

Po ósme, konstrukcja efektywnego systemu preferencji podatkowych powinna opierać się na zasadach powszechności (tj. upowszechnienia informacji o systemie), trwałości (tj. abstrahowania od nader częstych fluktuacji w polityce podatkowej), usankcjonowania prawem (tzn. prawnego zatwierdzenia systemu preferencji) oraz przejrzystości i logiczności.

Po dziewiąte, tworząc zachęty lokalizacyjne w obszarze podatku od nieruchomości, należy podjąć działania zmierzające w kierunku przygotowania przez władze lokalne terenów lokalizacyjnych (inwestycyjnych) dla nowych projektów inwestycyjnych. Jednocześnie poprzez działania typu *public relations* i *publicity* należy reklamować gminę jako „obszar” przyjazny inwestorom, realizujący przejrzystą i stabilną politykę w zakresie podatków i opłat lokalnych.

## BIBLIOGRAFIA

- Analiza atrakcyjności inwestycyjnej regionu w świetle współczesnych trendów. Opracowanie analiz zawierających rekomendacje dotyczące pożądaných działań dla zwiększenia atrakcyjności gospodarczej regionu. Projekt „Analizy, badania i prognozy na rzecz Strategii Rozwoju Województwa Dolnośląskiego” [POKL.08.01.04–02–003/08] współfinansowany przez Unię Europejską w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego, red. i oprac. A. Raczyk, S. Dołzbłasz, M. Leśniak-Johann, M. Stawicka, L. Kwieciński, M. Wróblewski, Wrocław 2010.
- ATKINSON A.B., Optimal Taxation and the Direct versus Indirect Tax Controversy, “Canadian Journal of Economics” 6(1977).
- BASSANINI A., SCARPETTA S., The Driving Forces of Economic Growth: Panel Data Evidence for the OECD Countries, “OECD Economic Studies” (OECD Publishing), 2(2001), p. 10.

- CASHIN P., *Government Spending, Taxes, and Economic Growth*, IMF Working Papers 94/92, International Monetary Fund 1994.
- DZIEMIANOWICZ W., MACKIEWICZ M., MALINOWSKA E., MISIĄG W., TOMALAK M., *Wspieranie przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny*, Polska Fundacja Promocji i Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 2000.
- ENGEN E., SKINNER J., *Taxation and Economic Growth, Tax Policy in the Real World*, ed. J. Slemrod, Cambridge University Press, Cambridge 1999.
- ETEL L., *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- ETEL L., *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Białystok 1998.
- ETEL L., LISZEWSKI G., *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy. Raport nr 209*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Studiów Budżetowych, Warszawa 2002.
- ETEL L., PRESNAROWICZ S., DUDAR S., *Komentarz do art. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych*, w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. L. Etel, S. Presnarowicz, S. Dudar, ABC, Warszawa 2008.
- FELIS P., *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- FELIS P., ROSLANIEC H., *The Application of Tax on Means of Transport in Local Tax Policy in Poland. Evidence of City Counties*, “*Journal of Management and Financial Sciences*” 2017, No 28.
- FIEDORUK B., *Władztwo podatkowe organów stanowiących w zakresie stawek podatku od nieruchomości w miastach na prawach powiatu województwa mazowieckiego*, w: *Podatki i opłaty w samorządzie terytorialnym. Aspekty prawne i finansowe – wybrane zagadnienia*, red. P. Chojnacki, S. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Smietanka, Instytut Naukowo-Wydawniczy „Spatium”, Radom 2017.
- FILIPIAK B., *Strategie podatkowe wobec podatków lokalnych jako element optymalizacji podatkowej w przedsiębiorstwie*, „*Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*” 2014, nr 118, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 68.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- FLIEGIER M., *Źródła przewagi konkurencyjnej gmin warunkujące rozwój gospodarki lokalnej: studium przypadku*, „*Ekonomiczne Problemy Usług*” 2010, nr 58.
- FOLSTER S., HENREKSON M., *Growth and the Public Sector: A Critique of the Critics*, “*European Journal of Political Economy*, Elsevier” 15(1999), No 2 (June), pp. 337-358.
- Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, red. J. Głuchowski, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- GAJL N., *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.
- GALIŃSKI P., *Znaczenie preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, „*Podatki i Opłaty Lokalne*”, 2016, nr 11.
- GOMUŁOWICZ A., MAŁECKI J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- GRĄDALSKI F., *Wstęp do teorii opodatkowania*, SGH, Warszawa 2004.
- JAMROŻY M., *Podatkowe instrumenty wspierania rozwoju przedsiębiorstw*, Studia Biura Analiz Sejmowych, Warszawa 2008.
- KOHUT-JAWORSKA M., *Modele stymulowania lokalnego rozwoju gospodarczego oparte na finansowym instrumentarium samorządu gminnego*, „*Finanse: Czasopismo Komitetu Nauk o Finansach PAN*” 2009, nr 1.
- Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, ISP, Warszawa 2008.
- KRAJEWSKI A., *Podatki. Unia Europejska, Polska, Kraje Nadbałtyckie*, PWE, Warszawa 2004.



- KULICKI J., *Konstytucyjne podstawy nakładania podatków (zarys wybranych problemów)*, „Prawo Spółek” 2000, nr 3.
- LEACH G., *The Negative Impact of Taxation on Economic Growth*, New Edition, Reform Institute of Directors, London, UK 2003.
- LEIBFRITZ W., THORNTON J., BIBBEE A., *Taxation and Economic Performance*, OECD Economics Department Working Papers 176, OECD Publishing 1997.
- LEVINE R., RENELT D., *A Sensitivity Analysis of Cross-Country Growth Regressions*, “The American Economic Review” 82(1992), No 4.
- LEVY M.E., *Income Tax Exemptions. An Analysis of Effects of Personal Exemptions on Income Tax Structure*, North-Holland Publishing Company, Amsterdam 1960.
- MENDOZA E., MILESI-FERETTI G.M., ASEA P., *On the Ineffectiveness of Tax Policy in Altering Long-Run Growth: Herberger’s Superneutrality Conjecture*, “Journal of Public Economics” 1997, No 66.
- MICKIEWICZ T., RODZINKA J., SKICA T., *Lokalne i regionalne czynniki wsparcia przedsiębiorczości. Klasteryzacja, promocja, doradztwo i lokalny kapitał społeczny*, C.H. Beck, Warszawa 2015, *Ekonomia i Zarządzanie*.
- MICKIEWICZ T., ZBIEROWSKI P., INGLOT-BRZĘK E., RODZINKA J., SKICA T., DZYUMA-ZAREMBA U., HARYSYM R., *Wielowymiarowa ocena skuteczności działań JST w zakresie wspierania przedsiębiorczości. Wnioski na tle stosowanych rozwiązań oraz zalecenia służące zwiększeniu skuteczności stosowanych przez JST instrumentów wsparcia przedsiębiorczości, projekt finansowany ze środków NCN, decyzja DEC-2013/11/B/HS4/01022*, Rzeszów 2016.
- NYKIEL W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy*, w: *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, UMCS, Lublin 2003.
- NYKIEL W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- OCIESA M., *Zarządzanie podatkami lokalnymi w gminie na przykładzie podatku od nieruchomości*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej” 2016, nr 24.
- OKRASZEWSKA A., BRZEZIŃSKI I., KWIATKOWSKI J., *Lokalny rozwój gospodarczy w kontekście wstąpienia Polski do Unii Europejskiej*, Fundacja Rozwoju Demokracji Lokalnej, Warszawa 2002.
- Podatek od nieruchomości 25 lat ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, Raport PwC, Warszawa, listopad 2016.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- PRESNAROWICZ S., *Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 7.
- REŚKO D., WOŁOWIEC T., *Renta planistyczna i opłata adiacencka w planowaniu przestrzennym*, „Biuletyn Stowarzyszenia Gmin Uzdrowiskowych RP” 2014, nr 2.
- SKICA T., BEM A., DASZYŃSKA-ŻYGADŁO K., *The Role of Local Government in the Process of Entrepreneurship Development*, “E-Finanse” 9(2013), nr 4.
- SKICA T., INGLOT-BRZĘK E., *Zróźnicowanie efektów stosowania instrumentów wsparcia przedsiębiorczości przez samorząd terytorialny z uwagi na kryterium kategorii rodzajowej gminy*, „Samorząd Terytorialny” 6(318)(2017).
- SKICA T., KIEBAŁA A., WOŁOWIEC T., *Czy redukcja stawek w podatku od środków transportowych realizuje stymulacyjną funkcję opodatkowania?*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 7-8.
- SKICA T., KIEBAŁA A., WOŁOWIEC T., *Stymulowanie lokalnej konkurencyjności gmin na przykładzie podatku od środków transportowych*, „Studia Regionalne i Lokalne” 2011, nr 2.
- SKICA T., RODZINKA J., HARASYM R., *Impact of Financial Policies of Local Authorities on Entrepreneurship: Comprehensiveness of Policy Matters*, in: *Contemporary Trends and Challenges in Finance*, eds. K. Jajuga, L. Orłowski, K. Staehr, Springer Proceedings in Business and Economics, Amsterdam 2017.

- SWIANIEWICZ P., ŁUKOMSKA J., Local Tax Competition in Poland?, "Miscellanea Geographica – Regional Studies on Development" 20(2016), No 3.
- SZCZODROWSKI G., Polski system podatkowy, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007.
- UNISK M., Podatek od nieruchomości – aktualne problemy, BISP 2006, nr 4.
- WOŁOWIEC T., Finansowe instrumenty wspierania przedsiębiorczości przez gminy, Wydawnictwo Centrum Europejskich Studiów Regionalnych i Lokalnych UW, Warszawa 2005, Studia Regionalne i Lokalne, nr 1.
- WOŁOWIEC T., Harmonization of Personal Income Taxation Across European Union Member States, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Lublin 2014.
- WOŁOWIEC T., Preferencje w podatku od środków transportu a decyzje gospodarcze firm transportowych (badania własne), „Finanse Komunalne” 2012, nr 7-8.
- WOŁOWIEC T., REŚKO D., Obniżki stawek podatkowych do celów stymulacyjnych a założenia racjonalnej strategii podatkowej gminy, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012.
- WOŁOWIEC T., SKICA T., The Instruments of Stimulating Entrepreneurship by Local Government Units (LGU's.), "Ekonomika Istraživanja-Economic Research" 2013, No 4.

PREFERENCJE PODATKOWE W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI  
A ZACHOWANIA LOKALIZACYJNO-KONKURENCYJNE PODATNIKÓW  
PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZĄ

Streszczenie

Głównym celem artykułu jest ocena roli i znaczenia preferencji podatkowych w podatku od nieruchomości w kształtowaniu decyzji podatników w zakresie lokalizacji (zmiany lokalizacji) miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Dodatkowym celem jest ocena znaczenia strategii podatkowej gminy w kontekście wpływu na racjonalność zachowań podatników prowadzących działalność gospodarczą.

**Słowa kluczowe:** podatki majątkowe; ulgi podatkowe; zwalniania podatkowe; konkurencyjność.

TAX PREFERENCES IN TAX ON THE REAL PROPERTY  
AND LOCATING AND COMPETITIVE BEHAVIORS  
OF TAXES OPERATING ECONOMIC ACTIVITIES

Summary

The main objective of the article is to assess the role and importance of tax preferences in real estate tax in shaping taxpayers' decisions regarding the location (change of location) of a place of business doing. An additional goal is to assess the significance of the tax strategy of the commune in the context of the impact on the rationality of the behavior of taxpayers conducting business activity.

**Key words:** property taxes; tax breaks; tax exemptions; competitiveness.